

LA RESERVA DE LEY Y SU APLICACIÓN AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LA ZONA FRANCA
Y ZONA COMERCIAL DE TACNA.

**LA RESERVA DE LEY Y SU APLICACIÓN AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE
LA ZONA FRANCA Y ZONA COMERCIAL DE TACNA.**

A Dios por la vida, y a mis padres por el apoyo brindado, a mi universidad por las enseñanzas recogidas a través de los años de estudios, y a mis maestros por fortalecer día a día mis conocimientos.

PRESENTACIÓN

Señores Miembros del Jurado.

Facultad de Derecho y Ciencias Políticas.

Universidad Privada Antenor Orrego.

Mediante la presente en el fiel cumplimiento de las disposiciones emanadas del Reglamento de Grados y Títulos de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Privada Antenor Orrego de Trujillo, presento a vuestra consideración la presente Tesis titulada: “LA RESERVA DE LEY Y SU APLICACIÓN PARA EL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LA ZONA FRANCA Y ZONA COMERCIAL DE TACNA”, que tiene por objetivo fundamental establecer efectos de la inadecuada regulación normativa de las normas que fijan el régimen tributario especial de la Zofratacna.

La presente investigación se ha elaborado pretendiendo dar un alcance didáctico, sencillo, claro, pero bastante específico de lo analizado a la luz de la legislación vigente; a cerca de todas las zonas de tratamiento tributario especial que existen en el Perú, se ahondó de especial manera en las 02 zonas territoriales más conocidas y dinámicas del Perú, como es el Régimen de la Amazonía y Zofratacna (tema central de la presente investigación); asimismo, de manera complementaria se revisó la operatividad aduanera general de conformidad con el Decreto Legislativo N° 1053 “Ley General de Aduanas”, ello con el fin de comprender el caso especial de las Zonas tributariamente liberadas, así como de los principios constitucionales a los que se encuentran sometidas las normas que las regulan, específicamente hablando de la reserva absoluta de ley.

Cabe mencionar finalmente, mi profundo agradecimiento a los maestros de derecho tributario y constitucional de nuestra facultad, especialmente al Asesor de la presente investigación, quien en todo momento me prestó la disponibilidad correspondiente para absolver mis consultas.

Trujillo, 04 de Noviembre del 2013

La Autora.

RESUMEN

En la presente investigación será objeto de estudio, el impacto de la Sentencia Exp. N° 0016-2007-PI/TC al hablar de un principio de Reserva Absoluta de Ley, aplicado a los beneficios tributarios otorgados a una determinada zona geográfica de nuestro país, específicamente para el caso de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna por ser la más significativa en el mercado Peruano.

Ahora, la regulación constitucional del último párrafo del Art. 79 de la actual Constitución Política del Perú (CPP): "Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país", nos informa que el establecimiento de un tratamiento tributario especial a determinadas zonas del país constituye una materia que sólo puede ser regulada por una ley del Congreso del República, es decir no puede delegarse su regulación al Poder Ejecutivo. Con ello, se advierte que el constituyente mediante el *Principio de Reserva Absoluta de Ley*, ha puesto límite a que dicho tratamiento tributario especial pueda establecerse sobre la base de criterios subjetivos o de oportunidad política, lo que quebrantaría el principio-derecho a la igualdad, ya que **con éstos beneficios se configura una excepción al Deber de Contribuir**, que es una regla de orden público tributario y además es una manifestación del principio de solidaridad consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado como un Estado Social y democrático de Derecho. Es así, que el principio constitucional tributario de reserva de Ley, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.

La reserva de ley tributaria es la imposición que realiza el poder constituyente al legislador de un mandato para que él y únicamente él, regule determinadas materias (las establecidas en el Art. 74 y último párrafo del Art. 79 de la Constitución), las mismas que están referidas a los elementos esenciales del tributo que deben predeterminarse suficientemente en una ley y son los que corresponde al hecho imponible y su subsunción en la hipótesis de incidencia.

El principio de reserva de ley, debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios, tal como se deriva de la Constitución (artículo 74°); y al hablar solamente de

LA RESERVA DE LEY Y SU APLICACIÓN AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LA ZONA FRANCA
Y ZONA COMERCIAL DE TACNA.

beneficios tributarios, existe una gran diferencia entre la reserva de ley regulada en el art. 74° (reserva relativa) y la establecida en el último párrafo del Art. 79° de la C.P.P. (reserva absoluta).

El Régimen Tributario de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, sí vulnera el Principio Constitucional de Reserva Absoluta de Ley debido a que no se ha respetado cabalmente el procedimiento de aprobación de dicho conjunto normativo de conformidad con el último párrafo del Art. 79 de la Constitución Política del Perú, respecto de lo cual se colige que no se tiene un concepto claro y completo del principio en mención.

ABSTRACT

In this research will be studied, the impact of the judgment Exp N ° 0016-2007-PI/TC talking about the principle of Absolute Reserve Act, applied to the tax benefits granted to a particular geographical area of our country specifically for the case of the Free Zone and Commercial Zone of Tacna to be the most significant in the Peruvian market.

Now, the constitutional regulation of the last paragraph of Article 79 of the Political Constitution of Peru informs us that the establishment of a special tax treatment to certain areas of the country is a matter that can only be regulated by an Act of Congress Republic, ie its regulation cannot be delegated to the Executive. Thus, we see that the Constituent Power by the Principle of Absolute Reserve Act, has limit, that the special tax treatment can be established on the basis of subjective criteria or political opportunity, which would violate the principle-right to equality because with these benefits , you configure an exception to the duty to contribute, which is a rule of tax public order, and is also a manifestation of the principle of solidarity embodied in the clause that recognizes implicitly the state as a social and democratic state of right. Thus, the constitutional principle of tax legal reserve, involves a regulation imposed only by law in certain matters.

Legal Reserve is the imposition as a mandate from the Constituent Power to the legislator for it to regulate only by law certain matters (those established in Article 74, last paragraph of Article 79 of the Constitution), the same as they are referred to the essential elements of the tax must be predetermined in a law are corresponding to the taxable fact and its subsumption into the incidence hypothesis.

The principle of legal reserve should be observed also in the case of tax benefits, as derived of the Constitution (Article 74 °), and to speak only of tax benefits, there is a big difference between the regulated legal reserve in art. 74 of the CPP (Relative Reserve Act) and the established in the last paragraph of Article 79 of the CPP (Absolute Reserve Act).

The Special Tax Regime applied to Free Zone and Commercial Zone of Tacna violates the constitutional principle of Legal Absolute Reserve because it has not fully complied with the procedure for approval these set of regulations in accordance with the

last paragraph of Article 79 of the Political Constitution of Peru, for which it follows that there is no clear and comprehensive concept of the principle in question.

INDICE

RESUMEN _____	IV
ABSTRACT _____	VI
ÍNDICE DE SIGLAS Y ABREVIATURAS _____	XIV
INTRODUCCIÓN _____	XV
CAPÍTULO I: EL PROBLEMA _____	1
1. Realidad Problemática _____	1
2. Delimitación del Problema _____	7
3. Antecedentes _____	11
4. Formulación del Problema _____	12
5. Justificación del Problema _____	12
6. Hipótesis _____	25
7. Variables _____	26
8. Objetivos _____	26
CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO DE LA VARIABLE INDEPENDIENTE: EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LA ZONA FRANCA Y ZONA COMERCIAL DE TACNA _____	27
SUBCAPÍTULO I: DERECHO ADUANERO _____	27
1. Definición _____	27
2. Autonomía _____	29
3. Fuentes _____	30
3.1. Fuentes Materiales, Racionales o Reales _____	30
3.2. Fuentes Formales _____	30
3.2.1. Constitución Política _____	31
3.2.2. Tratados y Convenios Internacionales incorporados al Derecho Nacional _____	31
3.2.3. La Ley _____	31
3.2.4. Los Decretos Supremos y otras Normas Reglamentarias _____	31
3.2.5. La Jurisprudencia _____	32
3.2.6. Los Pronunciamientos Vinculantes de la Administración _____	32
3.2.7. La Doctrina Jurídica _____	33
4. Principios Generales _____	33
4.1. Principio de la Facilitación del Comercio Exterior _____	33
4.2. Cooperación e intercambio de información _____	34

4.3. Participación de agentes económicos _____	36
4.4. Gestión de calidad y uso de estándares internacionales _____	36
4.5. Buena fe y presunción de veracidad _____	37
SUBCAPÍTULO II: REGIMEN TRIBUTARIO ADUANERO PERUANO _____	38
1. Sistema Tributario Nacional: Decreto Legislativo N° 771 _____	38
2. Introducción: Reforma del Sistema Aduanero Peruano _____	39
3. La Aduana _____	46
3.1. Concepto Formal y Material de Aduana _____	46
3.2. Elementos del concepto material de Aduana _____	47
3.2.1. Competencia de la Aduana _____	47
3.2.2. Territorio Aduanero _____	49
A. Zona Primaria _____	53
B. Zona Secundaria _____	54
C. Zonas Geográficas de Tributación Especial _____	55
a. Los CETICOS _____	56
b. La Zofratacna _____	60
c. Régimen de la Amazonía _____	61
d. La Zona Franca Aérea _____	61
e. Zona Especial constituida por el Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano _____	62
f. Zona Económica Especial de Puno _____	62
g. Zona de Promoción para el desarrollo de actividades productivas en zonas altoandinas _____	66
3.2.3. Potestad Aduanera _____	68
- Potestad aduanera tributaria _____	72
4. Concepto y Clasificación Tributaria _____	74
5. Tributos aplicables en materia aduanera _____	75
5.1. Derechos de aduanas o derechos arancelarios _____	77
5.1.1. Derechos Ad Valórem CIF _____	77
5.1.2. Derecho Variable Adicional y Rebaja Arancelaria _____	78
5.2. Impuestos Internos _____	79
5.2.1. Impuesto selectivo al consumo (ISC) _____	79
5.2.2. Impuesto General a las Ventas (IGV) _____	81
5.2.3. Impuesto de Promoción Municipal (IPM) _____	82
5.3. Tasa de Despacho Aduanero _____	83
5.4. Otras imposiciones a la importación de mercancías _____	83
5.4.1. Régimen de percepciones del IGV a la importación de bienes _____	83
5.4.2. Derechos antidumping y derechos compensatorios _____	85
5.4.3. Salvaguardias _____	88
6. Obligación Tributaria Aduanera _____	89
6.1. Presupuestos: Hipótesis de Incidencia Tributaria _____	93
6.1.1. Aspecto Personal _____	95
6.1.2. Aspecto Temporal _____	101
6.1.3. Aspecto Espacial _____	105
6.1.4. Aspecto Material _____	106
6.1.5. Base Imponible _____	107

6.1.6. Alícuota	108
6.2. Fases de la Obligación Tributaria	110
6.2.1. Nacimiento de la Obligación Tributaria	110
A) En la importación para el consumo	110
B) En el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común	111
C) En la transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación tributaria	113
D) En la admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo	114
E) Casos no previstos por la Ley	115
6.2.2. Determinación de la Obligación Tributaria	117
6.2.3. Exigibilidad de la Obligación Tributaria	118
6.2.4. Extinción de la de la Obligación Tributaria	118
A. Pago	119
B. Compensación	119
C. Condonación	120
D. Consolidación	120
E. Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa	120
F. Destrucción	121
G. Remate	124
H. Entrega al sector competente	124
I. Adjudicación	125
J. Reexportación o exportación de la mercancía sometida a los regímenes de admisión temporal para reexportación en el mismo Estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo	127
K. Legajamiento	127
7. Inafectación y Exoneración	129
7.1. Inafectación	129
7.1.1. Concepto	129
7.1.2. Clasificación	130
A. Inafectación Natural	130
B. Inafectación Legal	130
7.1.3. Niveles	130
A. Nivel Constitucional	131
B. Nivel Legal	133
7.2. Exoneración	138
7.2.1. Concepto	138
7.2.2. Justificaciones	140
A. Razones Fiscales	140
B. Razones Extra-fiscales	140
7.2.3. Teorías	141
7.2.4. Clases	141
A. Exoneraciones Subjetivas	141
B. Exoneraciones Objetivas	142
C. Exoneraciones temporales y permanentes	142
D. Exoneraciones totales y parciales	142

E. Exoneraciones genéricas y específicas _____	142
7.2.5. Diferencia entre exoneraciones y otros beneficios tributarios _____	143
8. Regímenes Aduaneros _____	143
8.1. Importación para el consumo _____	143
8.2. Reimportación en el mismo estado _____	144
8.3. Admisión temporal para reexportación en el mismo estado _____	145
8.4. Exportación definitiva _____	145
8.4.1. Otras operaciones consideradas como exportación definitiva _____	146
A. <i>Las operaciones swap con clientes del exterior</i> _____	146
B. <i>La venta a las empresas que presten el servicio de transporte internacional</i> _____	146
8.4.2. Casos especiales de exportación _____	147
A) <i>Exportación a través de terceros (comisionista)</i> _____	147
B) <i>Exportación hacia CETICOS, ZOFRATACNA o ZEEDEPUNO</i> _____	147
C) <i>Exportación bajo contratos de colaboración empresarial</i> _____	148
8.5. Exportación temporal para reimportación en el mismo estado _____	148
8.6. Admisión temporal para perfeccionamiento Activo _____	149
8.7. Exportación temporal para perfeccionamiento Pasivo _____	149
8.8. Drawback – procedimientos simplificados de restitución arancelaria _____	149
8.9. Reposición de mercancías con franquicia arancelaria _____	151
 SUBCAPÍTULO III: RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA AMAZONÍA _____	 154
1. Cuadro inicial de alcance territorial de la Región de Amazonía, según Ley N° 27037142 _____	154
2. Aspectos Fundamentales _____	155
2.1. <i>Beneficios relacionados al Impuesto a la Renta</i> _____	155
2.2. Beneficios relacionados al IGV: La Ley N° 27037 estableció 5 beneficios en materia de IGV en la Región de Amazonía _____	156
2.2.1.- <i>Evolución y situación actual de la exoneración del IGV por las operaciones intrarregionales</i> _____	157
2.2.2.- <i>Evolución y situación actual del beneficio de uso de crédito fiscal especial de IGV en operaciones extrarregionales</i> _____	158
2.2.3.- <i>Evolución y situación actual de la exoneración a la importación de bienes hacia la Amazonía</i> _____	160
2.2.4.- <i>Evolución y situación actual del beneficio tributario del Reintegro tributario establecido en el Art. 48 de la Ley del IGV e ISC</i> _____	162
2.2.5.- <i>Evolución y situación actual de la Exoneración del IGV e ISC a venta de Petróleo, Gas Natural y derivados</i> _____	164
3. Modificaciones a la Ley N° 27037 “Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía” Vigencia de exoneración del IGV e ISC en la Amazonía _____	165
3.1.- Decreto Legislativo N° 978 (norma derogada) _____	165
3.2.- Ley 29175, Ley que complementa el Decreto Legislativo N° 978 (norma derogada) _____	165
3.3.- Ley N° 29310, Ley que suspende, a favor de la Región de la Selva, el Título III del Decreto Legislativo N° 978 (norma derogada) _____	167
3.4.- Ley N° 29661, Ley que suspende, a favor de la Región de la Selva, el Título III del Decreto Legislativo N° 978 (norma derogada) _____	168
3.5.- Ley N° 29742, Ley que deroga los Decretos Legislativos Nos 977 y	

978 y restituye la plena vigencia de la Ley N° 27037 _____	169
3.6.- Ley 29964, Ley que prorroga los beneficios tributarios para la Región Loreto _____	169
4. Análisis de Sentencia: Exp. N° 0016-2007-PI/TC, que declara Inconstitucional la Ley N° 28932, que autoriza los D.Ls. N° 977 y 978, los mismos que modifican la Ley N° 27037 “Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía”. _____	170
5. Conclusiones _____	176

SUBCAPÍTULO IV: ZONAS DE TRATAMIENTO ESPECIAL: DESARROLLO ECONÓMICO _____

1. Concepto e Importancia _____	176
2. Fines _____	177
3. Objetivos _____	177
4. Ubicación de las Zonas de Tratamiento Especial _____	177
5. Características _____	178
6. ZONA FRANCA DE TACNA Y ZONA COMERCIAL DE TACNA _____	179
6.1. Antecedentes _____	179
6.2. Definiciones _____	181
6.3. Delimitación Geográfica _____	182
6.4. Actividades a realizarse en la Zofratacna _____	183
6.5. Beneficios Tributarios _____	186
6.6. Concesión del uso de áreas de terreno _____	188
6.7. Modalidades Operativas _____	189
6.7.1. Ingreso de mercancías a la Zofratacna _____	189
6.7.2. Salida de las mercancías _____	193
6.7.3. Régimen tributario aduanero a las mercancías que ingresan y salen de la ZOFRATACNA _____	196
6.7.4. Actividades realizadas y beneficios tributarios de la Zona Comercial de Tacna _____	199
6.8. Control Interno y Sanciones _____	203
6.9. Régimen Legal y Administrativo _____	203
6.10. Riesgos y Amenazas _____	206

MARCO TEÓRICO DE LA VARIABLE DEPENDIENTE: EL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO DE RESERVA ABSOLUTA DE LEY _____

SUBCAPÍTULO V: DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO _____

1. Introducción _____	208
2. El Nomen Juris _____	209
3. Concepto _____	212
4. Potestad Tributaria _____	212
4.1. Introducción _____	213
4.2. Las Necesidades Públicas _____	214
4.3. Los recursos Tributarios _____	215
4.4. Concepto de Potestad Tributaria o Poder Tributario _____	217
4.5. Diferencia entre Poder Tributario y Competencia Tributaria _____	219
4.6. Caracteres del Poder Tributario _____	219

4.7. Formas _____	221
4.7.1. Poder Tributario Originario _____	222
A) El Art. 74 de la C.P.P _____	222
B) Potestad Tributaria Originaria del Poder Ejecutivo: Según Leonardo López Espinoza _____	226
C) Posición de la Tesista _____	239
4.7.2. Poder Tributario Derivado o Delegado _____	240
4.8. Límites a la potestad tributaria: Los Principios Tributarios _____	243
4.8.1. Concepto _____	244
4.8.2. Los Principios Tributarios en la Constitución Peruana de 1993 _____	250
A) Principio de Legalidad y Reserva de Ley _____	253
B) Principio de Igualdad _____	254
C) Principio Capacidad Contributiva _____	268
D) Principio de No Confiscatoriedad _____	275
E) Principio de Respeto a los Derechos Fundamentales _____	277
4.8.3. El Principio de Constitucionalidad de la norma jurídica _____	280
A) Concepto _____	280
B) Requisitos _____	281
C) Vulneración: La Inconstitucionalidad _____	282
 SUBCAPÍTULO VI: RESERVA DE LEY _____	 285
1. Posiciones Doctrinarias sobre la unificación o separación de conceptos: Legalidad y Reserva de Ley _____	286
2. Principio de Legalidad _____	289
3. Principio de Reserva de Ley _____	294
3.1. Antecedentes _____	294
3.2. Principios y fundamentos que rigen la reserva de ley tributaria _____	296
3.2.1. El principio de juricidad _____	297
3.2.2. El principio de jerarquía normativa y congelación de rango _____	298
3.2.3. Seguridad Jurídica _____	299
3.3. La Doble Extensión de la Reserva de Ley en materia tributaria _____	300
3.3.1. Extensión Horizontal: ¿reserva de ley absoluta o relativa? _____	303
3.3.2. Extensión Vertical de la reserva de ley tributaria: la diferente “densidad” de la ley en la regulación de los elementos cubiertos por el principio _____	305
A) La Reserva de ley no excluye la posibilidad de que la Administración pueda intervenir en la predeterminación de los elementos cubiertos por el principio de reserva de ley mediante su potestad reglamentaria _____	309
B) El grado de concreción exigible por la reserva de ley se encuentra supeditado a la naturaleza de la prestación de carácter público que se trate (impuestos, contribuciones y tasas) _____	310
C) Las exigencias de predeterminación de la reserva no sólo pueden variar en función de las diferentes categorías tributarias, sino también en razón de los diferentes elementos del tributo, atendiendo a una pluralidad de factores de diversa naturaleza de cada uno de ellos, “cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas” _____	312

D) Las exigencias de la reserva de ley deben ponderarse adecuadamente con la potestad tributaria de los demás entes del Estado, como por ejemplo, la de los Gobiernos Locales _____	312
3.4. El principio de Reserva Legal como límite a la Potestad Normativa en materia tributaria: Categorías Normativas _____	315
3.4.1. Leyes _____	316
3.4.2. Decreto Legislativo _____	317
3.4.3. Decreto de Urgencia _____	318
3.4.4. Reglamento _____	320
3.4.5. Ordenanza _____	323
CAPÍTULO III: METODOLOGÍA _____	324
1. Población y Muestra _____	324
1.1. Para Entrevistas _____	324
1.2. Para Resoluciones _____	325
2. Tipo de Investigación _____	325
3. Operacionalización de Variables _____	326
4. Métodos _____	329
5. Técnicas e Instrumentos _____	330
6. Recopilación de Datos _____	330
CAPÍTULO IV: ANÁLISIS Y RESULTADOS _____	332
1. Análisis de los efectos de la no de aplicación correcta del Principio de Reserva Absoluta de Ley _____	332
2. Resultados del cuestionario estructurado para entrevistas aplicada _____	342
2.1. Presentación de la información y análisis de la misma _____	342
3. Resultados de las Sentencias expedidas por el Tribunal Constitucional _____	353
CAPÍTULO V: CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS _____	394
1. Hipótesis _____	394
2. Diseño de Contrastación _____	394
3. Esquema _____	394
4. Contrastación _____	395
5. Conclusión _____	396
Conclusiones _____	397
Recomendaciones _____	403
Referencias Bibliográficas _____	413
Anexos:	

- N° 01: Cuestionario para Entrevistas
- N° 02: Ley N° 27688: “Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna”, Fe de Erratas y normas modificatorias.
- N° 03: D.S N° 142-2008-EF: “Se establece porcentaje del Arancel Especial a que se refiere la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna”.
- N° 04: D.S. 002-2006-MINCETUR: “Texto Único Ordenado del Reglamento de la Ley N° 27688 - Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna - Ley N° 27688” y modificatorias.

- N° 05: Oficio N° 247-2009-SUNAT/200000 e Informe N° 99-2009-SUNAT/2B0000: En el que se otorga respuesta a la consulta formulada sobre el goce de las exoneraciones tributarias para las actividades de call center y desarrollo de software efectuadas en la Zofratacna.
- N° 06: Informativo N° 154: Julio 2012, pg. 14-19. "La delegación de facultades legislativas: resumen histórico"-
- N° 07: Marco Macroeconómico Multianual 2014-2016: Índice completo y cuadros de los gastos tributarios que originan los beneficios tributarios sectoriales.

ÍNDICE DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

1. ALADI : Asociación Latinoamericana de Integración.
2. CAN : Comunidad Andina de Naciones.
3. CETICOS : Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios.
4. CONAFRAN : Comisión Nacional de Zonas Francas de Desarrollo.
5. IES : Impuesto Extraordinario de Solidaridad.
6. IGV : Impuesto General a las Ventas.
7. IPM : Impuesto de Promoción Municipal.
8. IR : Impuesto a La Renta.
9. ISC : Impuesto Selectivo al Consumo.
10. MINCETUR : Ministerio de Comercio Exterior y Turismo del Perú.
11. PECO : Protocolo Modificadorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano-Colombiano.
12. PROMPERÚ : Comisión de Promoción del Perú para la Exportación y el Turismo.
13. SIGAD : Sistema Integrado de Gestión Aduanera.
14. Sistema ABA : Almacenes – Bancos – **Aduana**.
15. SIVEP : Verificación de Precios Web.

- 16. SUNAD : Superintendencia Nacional de Aduanas.
- 17. SUNAT : Superintendencia Nacional de Aduanas y de
Administración Tributaria.
- 18. TLC : Tratado de Libre Comercio.
- 19. ZEEDEPUNO : Zona Económica Especial de Puno.
- 20. ZOFRATACNA : Zona Franca y Zona Comercial de Tacna.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación trata de establecer los efectos en el ordenamiento jurídico constitucional de la inadecuada regulación normativa del Régimen Tributario de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna como consecuencia de la inobservancia por el art. 79 de la C.P.P. que indica que "... sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país", lo que genera la vulneración del Principio Constitucional de Reserva Absoluta de Ley consagrado en este artículo.

Se entiende al principio de reserva de ley como la exigencia constitucional que sólo la regulación de determinados aspectos del tributo (hipótesis de incidencia tributaria) se encuentre reservada exclusivamente a una ley y no al reglamento.

Los elementos esenciales del tributo que deben determinarse suficientemente en una ley son los que corresponde al hecho imponible y su subsunción en la hipótesis de incidencia: La ley describe hipotéticamente ciertos hechos, estableciendo los requisitos de su materialidad, la configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial), la alícuota y base imponible; y finalmente su consumación en un momento determinado (aspecto temporal), reunidos

unitariamente determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley; son esos, los elementos que deben estar regulados por una ley formal.

El principio de reserva de ley, debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios, tal como se deriva de la Constitución (artículo 74º), 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 satisfacer las necesidades públicas.

El desarrollo del presente trabajo de investigación contempla al derecho tributario dentro del marco constitucional, desde esta perspectiva se pretende describir los efectos que causa la inadecuada regulación normativa del Régimen Tributario Especial de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna teniendo como consecuencia inmediata la vulneración del texto constitucional, y además la alteración tributaria y económica que surge como consecuencia de las medidas que favorecen a un sector específico de nuestro país.

Esta investigación se ha estructurado en cinco capítulos: El primer capítulo trata sobre el problema de estudio; el segundo capítulo, sobre el marco teórico de la variable independiente denominada: El Régimen Tributario Especial de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, el mismo que está dedicado a estudiar el derecho aduanero general para luego ver los casos especiales de tributación sectorial y entender su operatividad; además, en este capítulo también se estudiará el marco teórico de la variable dependiente denominada: El Principio Constitucional Tributario de Reserva Absoluta de Ley, el mismo que tiene por finalidad conocer los principios constitucionales en los que se sostiene el

sistema tributario y las potestades de las que son titulares nuestros gobernantes. Este capítulo, específicamente el marco teórico de la variable dependiente es el más importante ya que gran parte del sustento de nuestra hipótesis la encontramos aquí plasmada; el tercer capítulo, trata sobre la metodología de investigación utilizada; en el cuarto capítulo, se realiza el análisis de resultados y el quinto capítulo, la contrastación de hipótesis; finalmente, exponemos las conclusiones y recomendaciones, además se hace referencia a la bibliografía consultada.

CAPÍTULO I: EL PROBLEMA

1. Realidad Problemática.

✓ **Conflictos sociales en regiones que gozan de un Régimen Tributario Especial.-**

En el marco de delegación de facultades que el Congreso le otorgó al Poder Ejecutivo para legislar en materias relacionadas con la firma del Tratado de Libre Comercio (TLC) con Estados Unidos de Norteamérica, se promulgaron en el año 2007, los decretos legislativos N° 977 y 978, los mismos que forman parte del bloque de normas que la Amazonía siempre rechazó y que provocaron multitudinarias manifestaciones, cuyas consecuencias terminan por visualizarse en el año 2009 en la ciudad de Bagua, al producirse la muerte de policías, nativos y civiles; así como un gran número de heridos, detenidos y desaparecidos, pues la promulgación de dichos decretos legislativos por parte del gobierno con el objetivo de facilitar la inversión privada en la Región Amazónica, fue el detonante violento que desnuda la profunda desconexión entre el proyecto de desarrollo del Gobierno Peruano y las necesidades de las comunidades nativas.

Ante la expedición de los decretos legislativos N° 977 y 978, el Colegio de Economistas de Ucayali interpuso Demanda de Inconstitucionalidad, la misma que fue resuelta por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N° 0016-2007-PI/TC, siendo ésta declarada **FUNDADA** y en consecuencia la **inconstitucionales los Decretos Legislativos N° 977 y 978.**

✓ **Análisis e interpretación realizados por el Tribunal Constitucional respecto del**

Art. 79 de la Constitución Política del Perú (CPP)- La base del Tribunal Constitucional Peruano para declarar **FUNDADA** la demanda, se sustenta en la interpretación que hace en la Sentencia antes mencionada (expediente N° 0016-2007-PI/TC), respecto del último párrafo del Art. 79 de la CPP.

Artículo 79°.- Los representantes ante el Congreso no tienen iniciativa para crear ni aumentar gastos públicos, salvo en lo que se refiere a su presupuesto.

El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo. En cualquier otro caso, las leyes de índole tributaria

referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas.

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

De tal manera, que se señaló lo siguiente: ***“El principio de reserva de ley en materia tributaria prima facie, es una reserva relativa, salvo en el caso previsto en el último párrafo del Art. 79 de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa)”***. Así, podemos observar que a fin cumplir con el objetivo de suscribir el TLC con EE.UU, el Estado Peruano expidió normas que según nuestro máximo intérprete de la Constitución, no fueron dadas observando la regla establecida en el último párrafo del Art. 79 de la C.P.P, convirtiéndolas en inconstitucionales por la forma.

- ✓ **El caso de las Zonas Francas y Zonas de Tributación Especial en nuestro país.-**
Existen en nuestro país, las llamadas zonas francas que constituyen al igual que el caso tratado anteriormente, zonas geográficas de tributación especial; por lo que, nos dedicaremos a investigar si las normas que regulan su normal desempeño y funcionamiento cumplen o no con el principio de reserva absoluta de ley; ello, con la finalidad de que el legislador - al expedir normas ventajosas tributariamente para un sector específico del país - pueda tomar en cuenta el real y efectivo concepto del principio en mención y lo aplique al momento de producción normativa; así se evitará que por causa de posibles conflictos sociales como los descritos inicialmente, dichas normas sean sometidas a revisión y finalmente invalidadas por vicios de inconstitucionalidad.

En el presente caso será objeto de estudio, el impacto de la Sentencia Exp. N° 0016-2007-PI/TC al hablar de un principio de Reserva Absoluta de Ley, aplicado a los beneficios tributarios otorgados a una determinada zona geográfica de nuestro país, específicamente para el caso de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna por ser la más significativa en el mercado Peruano. Pues tal y como se describió en un principio, se observa que es la Constitución la que se hace cargo del establecimiento de una

fórmula de reserva de ley, puesto que como veremos más adelante dicho principio constitucional difiere en sus contenidos (relativo o absoluto) dependiendo de los caracteres que el constituyente le establezca.

A fin de enfocar la presente investigación, AELE (2002) describe a las Zonas Francas de la siguiente manera:

Espacio geográfico delimitado donde no rige la tributación ordinaria del país en el que se ubica y a la vez constituye una zona de exclusión aduanera; dichas medidas tienen la finalidad de promover las actividades de producción de bienes y servicios para la exportación, básicamente con materia prima de procedencia local y nacional, para facilitar el uso, consumo, transformación y exportación con valor agregado. Asimismo, se importan bienes libres del pago de tributos y derechos arancelarios, con el objeto de ser comercializados; todo ello, para propiciar mayores actividades económicas y más fuentes de trabajo para un área geográficamente determinada. (p. 20)

Ahora bien, la regulación constitucional (último párrafo del Art. 79 de la actual Constitución Política del Perú), nos informa que el establecimiento de un tratamiento tributario especial a determinadas zonas del país constituye una materia que sólo puede ser regulada por una ley del Congreso del República, es decir no puede delegarse su regulación al Poder Ejecutivo. Con ello, se advierte que el constituyente mediante el Principio de Reserva de Ley, otorga una garantía a fin de proteger a la sociedad de los eventuales abusos que puedan generarse desde el Ejecutivo, a su vez, ha puesto límite a que dicho tratamiento tributario especial pueda establecerse sobre la base de criterios subjetivos o de oportunidad política, lo que quebrantaría el principio-derecho a la igualdad, ya que con éstos beneficios se configura una excepción al Deber de Contribuir, que es una regla de orden público tributario y además es una manifestación del principio de solidaridad consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado como un Estado Social y democrático de Derecho (AELE, 2010).

Así, al crearse un cobro tributario o exonerarse del mismo, 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 o dicha exoneración como tal, entonces, así como las obligaciones tributarias deben respetar los principios tributarios, las normas que establezcan beneficios tributarios también deben hacerlo (Sentencia recaída en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC del 13 de abril del 2005¹). De acuerdo a ello, al hablar de Reserva Absoluta de Ley, debemos indicar que la regulación del hecho imponible en abstracto requiere la total observancia del principio, es decir debe comprender la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor tributario (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), el lugar de acaecimiento (aspecto espacial), base imponible y la alícuota respectiva; conceptos que en el presente caso son trasladados a la exoneración tributaria.

- ✓ **El Régimen Tributario de ZOFRATACNA y Zona Comercial de Tacna.**- Está regulado por la LEY N° 27688 del 28/03/2002 y el TUO de su Reglamento **aprobado por D.S N° 002-2006-MINCETUR**; y, ha sido susceptible de diversas modificaciones: La Primera por la Ley N° 27825 del 12/09/2002, que modifica los Arts. 14° y 18° de la LEY, la Segunda por la Ley N° 28599 del 16/08/2005, y una tercera modificación establecida por Ley N° 29739 del 06/07/2011.

Respecto a la Ley N° 28599, cuyo Art. 2° sustituye el artículo 7° de la LEY², se puedan ampliar otras actividades a las ya establecidas en el artículo N° 7, pues se otorgan facultades al Poder Ejecutivo para que por la vía del Decreto Supremo se puedan ampliar otras actividades a las ya establecidas en el artículo N° 7; es así, que en virtud de aquella prescripción normativa - con fecha 04/12/2008 – el poder ejecutivo expidió el D.S N° 008-2008-MINCETUR, el mismo que **modifica no la Ley N° 27688, sino su Reglamento, el TUO aprobado por D.S N° 002-2006-MINCETUR**, regulando así dos actividades más de las que figuraban en LA LEY, permitiendo que sea la

¹ El Tribunal Constitucional ha señalado que el principio de reserva de ley, en tanto límite a la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ello, debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios.

² El artículo 7° de la Ley N° 27688, describe cuáles son las actividades que se podrán realizar dentro de la Zofratacna, en consecuencia, describe el aspecto material del hecho imponible que dará lugar a la exoneración tributaria.

Administración, la que finalmente regule el aspecto material del hecho imponible vulnerando con ello, no sólo el Principio de Reserva de Ley, sino también, el principio de jerarquía normativa, pues ha de dejarse claro que, la intervención de la Administración no se encuentra proscrita para la reglamentación, siempre que la Ley permita un control suficientemente intenso de la norma reglamentaria.

Peor aún, el D.S N° 008-2008-MINCETUR, del 04/12/2008, que amplía en el Reglamento de LA LEY las actividades que podían ser desarrolladas en la ZOFRATACNA³ **a los servicios de call center y desarrollo de software** - hasta antes de la **Ley N° 29739 del 06/07/2011** que modifica a la LEY - vulneraba abiertamente la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, debido a que ésta última en sus artículos 22° y 23° contemplaba que *las actividades de servicios tales como telecomunicaciones (call center) y asistencia técnica prestada por entidades de desarrollo científico y tecnológico (desarrollo de software), eran calificadas como servicios auxiliares los cuales no cuentan con los beneficios tributarios que resguarda la ley.* Actualmente y gracias a la **reforma del 06/07/2011 mediante la Ley N° 29739**, se ha modificado el Art. 22° de la Ley N° 27688, **depurando como servicios auxiliares a “telecomunicaciones y asistencia técnica prestada por entidades de desarrollo científico y tecnológico”**, con lo cual aparentemente corrige la incompatibilidad que existía entre la Ley y su Reglamento.

Sin embargo, se ha de indicar que a la fecha el Poder Ejecutivo posee plenas facultades para ampliar las actividades que considere pertinentes, por cuanto el art. 7° de la Ley N° 27688, otorga dicha potestad con lo cual se permite la deslegalización del aspecto material del hecho imponible reservado a ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas.

Ahora, como consecuencia de dichos cambios en la normativa, se han realizado diversas consultas por parte de los empresarios del resto del país, así como de aquellos interesados que requieren brindar los servicios de call center y desarrollo de software en la Zofratacna; aquello, con la finalidad de saber a cerca

³ Cabe precisar, que son éstas actividades y servicios los que gozan de los beneficios tributarios de la Zofratacna.

del goce del beneficio de las exoneraciones establecidas por el artículo 7° de la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna. **Dichas consultas han sido resueltas por SUNAT a través del Informe N° 099-2009-SUNAT/2B0000**, en cuyo texto se concluye lo siguiente: ***“Los usuarios que presten los servicios de Call Center y Desarrollo de Software, incorporados al artículo 5° del Texto Único Ordenado del Reglamento de la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna a través del Decreto Supremo N° 008-2008-MINCETUR, gozan de las exoneraciones establecidas por el artículo 7° de la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna”***.

De ésta manera la SUNAT ha despejado todo cuestionamiento a dicha normativa, sin embargo mediante la presente investigación se mostrará la inadecuada regulación normativa que vulnera el principio de reserva absoluta de la ley.

Por otro lado, **respecto al Art. 19⁴ de la LEY**, prescribe que: “Por decreto supremo refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas, de Comercio Exterior y Turismo y de la Producción; se establecerá el porcentaje del Arancel Especial que grava el ingreso de bienes provenientes del exterior a la Zona Comercial de Tacna”

Debemos referir que el D.S N° 142 -2008-EF⁵ estableció dicho porcentaje en un 6% el mismo que se aplicará sobre el valor CIF aduanero o sobre el valor de adquisición de los bienes por el usuario de la Zona Comercial de Tacna, el que resulte mayor.

Por consiguiente, se verifica nuevamente la deslegalización que se efectúa de la base imponible y alícuota de la exoneración tributaria, ya que se encarga su regulación a un Decreto Supremo, siendo este tema bastante significativo al hablar de un principio de reserva absoluta de ley porque los sujetos exonerados de los tributos de importación deben pagar únicamente un arancel especial al ingresar sus mercancías a la Zona Comercial de Tacna para su posterior venta al público; en ese sentido, el arancel especial constituye el único ingreso con el que cuenta la Administración Pública por dicha operación, por eso en nuestra opinión tanto la base imponible como la alícuota

⁴ Modificado por la Ley N° 28599 del 16-08-2005.

⁵ El mismo que deroga al D.S N° 021-2003-MINCETUR, que estableció el arancel especial en un 8%.

(como parte integrante de la hipótesis de incidencia tributaria) debería ser materializada por Ley expresa de conformidad con el último párrafo del Art. 79 de nuestra Constitución.

2. Delimitación del Problema.

Límite Espacial: Si bien es cierto la finalidad de la presente investigación es de alcance general para todos los regímenes tributarios especiales establecidos en el territorio Peruano, es necesario tomar como ejemplo solamente uno de ellos a fin de analizarlo concretamente, descubrir sus falencias legales y en virtud de ello, establecer una regla clara y general a cerca del principio de reserva absoluta de ley que sostiene y sienta las bases para este tipo de exoneraciones tributarias. Por tanto, el presente trabajo se centra en las normas que regulan el actual Régimen Tributario Especial de Tacna, situado geográficamente en el departamento del mismo nombre en el extremo sur del Perú.

La zona franca actualmente cuenta con un área de 930 hectáreas, con 120 hectáreas habilitadas con fibra óptica, fluido eléctrico, agua, drenaje, pistas, veredas, estacionamientos e instituciones bancarias. A su vez, existe una Zona Comercial delimitada en la cual ingresan mercancías provenientes de los depósitos francos de la zona franca de Tacna pagando un arancel único de 6% sobre el valor CIF. Ésta zona comercial se encuentra en los distritos de Tacna y Alto de la Alianza.

Para analizar el panorama descrito en líneas arriba, se recurrirá a la Ley N° 27688, “Ley de creación de la ZOFRATACNA y la Zona Comercial de Tacna” de fecha 28/03/2002 (en adelante “La Ley”), fe de erratas y modificatorias, también será de especial atención el D.S. N° 142-2008-EF de fecha 04/12/2008, que establece el porcentaje del arancel especial a que se refiere la Ley. De igual manera, se revisará el D.S. N° 002-2006-MINCETUR, TUO del Reglamento de La Ley N° 27688 y modificatorias. Se analizarán éstas normas en consideración con los principios constitucionales tributarios establecidos en el Art. 74 y 79 de la Constitución Política del Perú.

Ahora, en el contexto de la Ley, en los Arts. 3 y 4 se indica que la Zona Franca de Tacna está constituida sobre lo que se conocía como el CETICOS de Tacna; y, la Zona

Comercial de Tacna está constituida por el Distrito de Tacna en la Provincia de Tacna, incluida el área de los mercadillos del Distrito del Alto de la Alianza. Asimismo, el Artículo 5, define como Zonas de Extensión al Parque Industrial del departamento de Tacna, extendiéndosele los beneficios establecidos para la ZOFRATACNA.

Límite Temporal: La **zona franca** de Tacna, se crea en respuesta al impulso gubernamental que se dio en Chile a la Zona Franca de Iquique y al constante contrabando que generó la importación de productos desde el sur.

Es por ello, que en un principio (1989), se dio la ley de la Zona de Tratamiento Especial Comercial de Tacna (ZOTAC), posteriormente en agosto del año 1996 se estableció la Ley de los CETICOS (centros de exportación, transformación, industria, comercialización y servicios), más orientada a la transformación de vehículos usados como respuesta a la problemática del costo de los vehículos nuevos.

Finalmente en marzo del año 2002, con la ley N° 27688, se permite la operatividad de la Zona Franca de Tacna, creada con el objetivo de contribuir al desarrollo socioeconómico sostenible del departamento de Tacna, a través de la promoción de las inversiones y desarrollo tecnológico.

Es en base a ésta última Ley publicada el 28/03/2002 con sus consecuentes modificatorias, que se sustenta el desarrollo de la investigación, se revisarán dichas normas las mismas que se encuentran vigentes hasta la actualidad.

Límite Conceptual: A fin de enfocar la investigación, será necesario definir básicamente algunos términos en los que se desarrollará el presente trabajo, es así que, tomando en cuenta nuestro problema de investigación, se han tomado 2 conceptos:

a) Zona Franca (en atención al régimen tributario especial aplicado en Tacna).

Lo primero que hay que hacer antes de proceder a analizar el término que ahora nos ocupa, es determinar el origen etimológico del mismo. Así, se establece que el primer vocablo que lo conforma emana del latín y concretamente de la palabra **“zona”** que a su vez procede del griego y puede traducirse como **“cinturón”** o **“faja”**.

El segundo vocablo, franco, por su parte tiene su origen etimológico en el fránico **Frank** que se puede determinar que significa “libre”.

Según la Enciclopedia Libre Wikipedia, una zona franca es: “*Un área geográfica específica que se destina a la industrialización con fines de exportación. Se trata de un espacio del territorio de un [Estado nacional](#) donde la legislación aduanera se aplica en forma diferenciada o no se aplica, por lo que las mercancías de origen extranjero pueden ingresar y permanecer o ser transformadas sin estar sujetas al régimen tributario normal. En las zonas francas suelen crearse grandes centros de compra y se instalan con frecuencia, también, industrias maquiladoras, plantas procesadoras o almacenes especiales para la mercancía en tránsito.*”

Además de todo lo expuesto podemos establecer también que, en ocasiones, se considera que zona franca es sinónimo de puerto libre. Una clara alusión así a la similitud que mantienen con los conocidos puertos libres de tasas aduaneras”.

Para Flores Polo P: “*Zona Franca en Derecho Aduanero, dicese del área territorial nacional próxima a un puerto, donde la ley ha establecido presunción de extraterritorialidad aduanera; es decir, las mercancías que ingresan no están afectas a los impuestos, tasas y demás gravámenes, que se perciben por las Aduanas: mejor dicho, mientras las mercancías permanezcan en dicho territorio, se entiende como si estuvieran en el extranjero”.*

Finalmente, según la Ley N° 27688, Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna y el T.U.O. de su Reglamento aprobado por D.S. N° 002-2006-MINCETUR, se define como Zona Franca a la parte del territorio nacional en la que las mercancías que en ella se internen se consideran como si no estuviesen en el territorio aduanero para efectos de los derechos e impuestos de importación, bajo la presunción de extraterritorialidad aduanera, gozando de un régimen especial en materia tributaria de acuerdo a lo que se establece en la Ley.

La extraterritorialidad no alcanza al ámbito tributario no aduanero, el que se rige, en lo no previsto por la presente Ley, por las disposiciones tributarias vigentes. Esto para efectos aduaneros es como si las mercancías no estuvieran en el país y para efectos

tributarios el que estén gravados o no dependerán de las situaciones establecidas en la Ley.

b) Reserva Absoluta de Ley (en atención al principio constitucional tributario establecido en el Art. 74 y 79 de nuestra Constitución).

Se ha de indicar primeramente, que no existe norma jurídica alguna que defina de manera específica el concepto del principio de la reserva de ley, mucho menos encontraremos diferencias entre un principio de reserva de ley relativo o absoluto, por lo que, es la doctrina constitucional tributaria y el desarrollo de la jurisprudencia las que se encargan de definirlo, ya que en nuestro caso la Constitución Política del Perú, en sus artículos 74° y 79° solamente hacen alusión al principio sin otorgarle un concepto claro.

Por esas consideraciones empezaremos definiendo brevemente al principio de Reserva de Ley general; y, tenemos que para el español Alonso González, la reserva de ley implica la delimitación de un ámbito material determinado respecto del cual sólo cabe regulación a través de una norma con rango de ley.

Por su parte, tanto Iglesias Ferrer, César Gamba y Lozano Alvarado coinciden en que el principio de reserva de ley exige que la regulación de determinados elementos del tributo (hipótesis de incidencia tributaria) se encuentren reservados exclusivamente a una norma con rango de ley y no a normas reglamentarias.

Asimismo, es necesario indicar que dicho principio constitucional difiere en sus contenidos dependiendo de los caracteres que el constituyente le establezca. En nuestro caso, observaremos que es la Constitución la que le otorga el alcance o extensión debida (**relativo o absoluto**). En adelante, se intentará buscar en la jurisprudencia un concepto claro para la aplicación del principio de reserva absoluta de ley, ya que la información que nos proporciona la legislación no es suficiente y es a partir de la doctrina y de las sentencias del TC que comprenderemos de lo que se trata el principio específico y de su correcta aplicación, analizando para ello una zona de tributación especial específica, como es la ZOFRATACNA.

Ahora, con respecto al ***principio de reserva de ley y su relación con el principio de legalidad***, nos sumamos al parecer del Dr. Zolezzi Mooler, quien ***diferencia dichos institutos*** estableciendo una ***relación de género a especie*** entre ambos: “*La reserva de ley - indica – no es más que el principio de legalidad que implica la utilización del instrumento legal pertinente, por su respectivo titular, en el ámbito de su competencia*”. Advertida la observación anterior, nos inclinamos por la posición de separación de conceptos, ya que no se trata de una cuestión de terminología, sino de definiciones que a pesar de encontrarse estrechamente vinculadas, son distintas. Por lo que se debe prevenir al lector, que a lo largo del desarrollo de la presente investigación, es probable que al momento de citar algunos autores usemos conceptos indistintamente; no porque exista contradicción en nuestra posición, sino porque se requiere citar la opinión de tal autor, tal cual lo exponga.

3. Antecedentes.

A fin de encontrar algún trabajo de investigación sobre el principio de Reserva de Ley relacionado a las zonas de tributación especial en el Perú, se visitaron algunas universidades locales como: La Universidad Privada Antenor Orrego, Universidad Nacional de Trujillo, Universidad César Vallejo y Universidad Privada del Norte; además de las Universidades de Lima más reconocidas, como son: La Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Universidad San Martín de Porres; sin embargo, no se encontró doctrina ni trabajo de investigación alguno que refiera a cerca del principio de reserva de ley y su aplicación específica al tratamiento tributario especial en una determinada zona del país.

En ese sentido, la presente investigación se realizará, revisando las distintas sentencias expedidas por el Tribunal Constitucional Peruano, las mismas que constituyen antecedentes importantes que más adelante nos darán luces sobre la aplicación de éste principio, tenemos así las más importantes en materia de beneficios tributarios: Sentencias N° 00016-2007-PI/TC y N° 2689-2004-AA/TC.

Debemos acotar, respecto al tema objeto de investigación, que antes de la expedición de la Ley N° 27688, Ley de Creación de la ZOFRATACNA (Zona Franca de Tacna) y La

Zona Comercial de Tacna, ésta porción del territorio peruano ha gozado ya de regímenes sectoriales de beneficios tales como el régimen de Zonas Francas (Decretos Legislativos N° 842 y N° 865) los que sin embargo no lograron los objetivos propuestos, esto es, promover el crecimiento económico y el desarrollo de la zona sur del país y crear un polo de desarrollo en dicha zona; por tal razón se consideró conveniente crear un nuevo marco legal con ese propósito. Se analizará dicha Ley así como su Reglamento y demás normas que se han sido expedidas hasta la actualidad con el propósito de verificar la aplicación del principio de reserva de ley materia de estudio.

4. Formulación del Problema.

¿De qué manera el Régimen Tributario Especial de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna vulnera el Principio Constitucional de Reserva Absoluta de Ley?

5. Justificación del Problema.

a) *Conveniencia:*

El presente trabajo servirá para fortalecer el principio de reserva de ley que en muchas ocasiones ha perdido vigencia práctica sobre todo por el carácter dinámico del derecho tributario y aduanero pues la globalización, los TLCs y el consecuente cambio de normas jurídicas se convierten en un escudo para que el legislador establezca delegaciones proscritas por la Constitución u obvie aspectos fundamentales que debe observar en forma obligatoria, pues su origen se encuentra vinculado con la potestad tributaria del Estado, la misma que está limitada por principios constitucionales y no debe ejercerse de modo absolutamente discrecional ni arbitrario.

Ahora, la regla general en nuestro Sistema Tributario Peruano, es que la reserva de ley en materia tributaria prima facie, es una reserva relativa, salvo en el caso previsto en el último párrafo del Art. 79 de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa); y, además lo establecido por el Art 74° de la Constitución: “... *los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades ...*”, lo cual significa

que el Poder Ejecutivo posee facultades para que legisle sobre la materia y plazo específico dado por el Congreso; por tanto, a fin de verificar en los hechos lo indicado en líneas arriba, el Informativo Reflexión Democrática N° 154, de Julio del año 2012 editado por el Congreso de la República (**Ver anexo N° 06**) nos muestra un resumen histórico de las delegaciones de facultades legislativas por periodo presidencial y por el tipo de materia delegada.

En los cuadros, se muestra la cantidad de veces que el Congreso de la República delegó facultades legislativas al Ejecutivo y la cantidad de decretos legislativos que fueron emitidos dentro del marco de cada ley autoritativa por periodo presidencial. Se observa, respecto de los gobiernos que lograron culminar el periodo constitucional de cinco años, que el primer mandato del Presidente Alan García (1985-1990) fue en el que se produjo la mayor cantidad de delegaciones legislativas (36) mientras que la menor cantidad de estas se produjo durante el gobierno del Presidente Alejandro Toledo (4) y el segundo del Presidente Alan García (4). En cuanto a las delegaciones durante el actual gobierno del Presidente Ollanta Humala, se advierte que a Julio del 2012 solamente realizaron 03 delegaciones.

Se puede apreciar también, que **la materia que el Congreso más ha delegado al Ejecutivo, a efectos de que éste pueda legislar, ha sido la tributaria** y se ha meditado si en todas éstas delegaciones se ha respetado el principio de reserva de ley, considerando para ello también la política de gobierno que cada ex Presidente de la República y de los lineamientos económicos del actual mandatario ya que la información está actualizada hasta Julio del año 2012.

Por lo general, se delegan al Ejecutivo materias de cierta complejidad y que requieren conocimientos técnicos o especializados, así como también materias surgidas por determinada coyuntura. Ello es lógico debido a que se requiere de conocimientos técnicos o especializados, lo cual es positivo ya que no se cumpliría con los objetivos del Estado si se dejara al Congreso legislar sobre todo tipo de materias; por ejemplo, sería antitécnico si se le encomendara la elaboración del Arancel de Aduanas pues ello implica conocimientos previos sobre las mercancías. En tales circunstancias la ley ha previsto

dichos acontecimientos, dejando la regulación del Arancel de Aduana al Ejecutivo mediante la vía del Decreto Supremo.

Ahora con respecto a la reserva absoluta de ley (que impone una regulación sólo por ley de ciertas materias y que no admite ningún tipo de delegación) contemplada en el último párrafo del Art. 79 de la Constitución "**Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país**" radica en que se convierte en una garantía a fin de proteger a la sociedad de los eventuales abusos que puedan generarse desde el Ejecutivo, ya que según vemos en muchos casos se dictan normas jurídicas velando por intereses particulares de un sector específico de nuestro territorio y no los de la colectividad general tal y como debe de ser.

Asimismo, tomando en cuenta que se trata una investigación que por su objeto de estudio es aplicada, los resultados de la misma servirán para mejorar la producción normativa cuando se pretenda regular estos regímenes de beneficios tributarios sectoriales, es decir, que el legislador expida las normas de conformidad con lo establecido en el Art. 79 de la Constitución, respetando el principio de reserva absoluta de ley, ello a fin de evitar que se declaren inconstitucionales por la forma, ya que además puede ocurrir que las medidas dictadas sean las idóneas, sin embargo no sean dictadas por la vía establecida por la Carta Magna, lo cual traerá como consecuencia su derogación al cuestionarse su validez constitucional. Así, al momento de la dación de leyes, éstas deben tener como fuente de fuentes a la Constitución y no contradecirla. Solo así nos aseguramos de mantener una verdadera democracia en donde no rige un gobierno de hombres, sino de normas.

b) Relevancia Social:

El tema materia de investigación es de significativa trascendencia social si hablamos de los enormes gastos tributarios que ocasionan este tipo de exoneraciones, mucho más si constituyen una excepción al principio de igualdad tributaria y al deber de contribuir de todo ciudadano pues precisamente todos los tributos no pagados constituyen cuantiosos ingresos que el Fisco deja de percibir, y el mantenimiento de éstas zonas generan un gasto que finalmente debe ser cubierto por el resto de peruanos.

Los Gastos Tributarios son concesiones tributarias, o desviaciones respecto de un sistema tributario base, que los gobiernos utilizan para alcanzar determinados objetivos económicos y sociales. Pueden ser considerados como tales una variedad de instrumentos tributarios entre los que se puede mencionar a los créditos, exoneraciones, inafectaciones, reducciones de tasas, deducciones, diferimientos y devoluciones, entre otros; sin embargo, es oportuno precisar que en la literatura y práctica internacional no existe consenso sobre lo que debe considerarse como gasto tributario.

Una característica común a todos los gastos tributarios es que están referidos al uso de tratamientos tributarios preferenciales que en la práctica reducen o anulan el pago de impuestos y por ello, se constituyen en *auténticas transferencias implícitas de recursos económicos desde el Estado hacia ciertos sectores beneficiados de la sociedad*. La consecuencia directa de ello, es que *se afecta negativamente el flujo de ingresos que financian al Tesoro Público, restringiendo la capacidad del Estado de cumplir con su función redistributiva a través del Gasto Público directo*.

La cuantificación de los gastos tributarios en los que incurre un Estado es sumamente importante pues permite dar a conocer a la sociedad el monto de los recursos que el Estado destina a determinados beneficiarios a través de mecanismos de naturaleza tributaria.

Es importante señalar que la dinámica económica presupone un proceso de cambio constante y por ello la estimación de los gastos tributarios se encuentra en un permanente proceso de perfeccionamiento y revisión. Por estas razones, las cifras y el detalle de los gastos tributarios estimados pueden presentar variaciones entre un año y otro.

Al respecto, la estimación y publicación anual de los gastos tributarios brinda la oportunidad de mejorar el grado de transparencia de la política fiscal, otorgando un panorama más completo del Presupuesto Público, en la medida que hace más explícita esta asignación de recursos. Asimismo, sirve también de insumo para emprender la necesaria evaluación respecto de la eficacia de los incentivos tributarios existentes y

permitir una evaluación comparativa de la eficiencia del Sistema Tributario para financiar los gastos públicos.

Otro inconveniente de los gastos tributarios, es que a diferencia de las transferencias directas, *los gastos tributarios tienden a perpetuarse en el tiempo*, en algunos casos incluso de manera prácticamente indefinida, debido a que *suelen ser renovados sin un análisis riguroso respecto de su efectividad*.

En la presente investigación, se adjunta parte del Marco Macroeconómico Multianual (en adelante MMM) elaborado para el año 2014-2016, éste es el documento más relevante que el Gobierno del Perú emite en materia económica, pues contiene las proyecciones macroeconómicas para los tres años siguientes, el año para el cual se está elaborando el presupuesto y los dos años siguientes. Dichas proyecciones son revisadas por el Banco Central de Reserva del Perú (BCRP). Asimismo, se analizan y evalúan las principales medidas de política económica y social implementadas para alcanzar los objetivos trazados por la administración vigente. El Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) es el responsable de su elaboración y publicación respectiva.

Es aquí donde encontraremos información de las proyecciones de los gastos tributarios, los mismos que se analizan y comparan a partir de cuadros elaborados para su explicación y sustento **(Ver anexo N° 07)**.

En las páginas 82, 83 y 84 se observan los montos (en miles de soles) que generan los gastos tributarios por cada sector beneficiado ya sea por exoneración, inafectación, devolución o crédito tributario, información que es clasificada por el alcance geográfico de cada uno y es posible advertir los elevados montos actuales estimados para la Amazonía y para la ZOFRATACNA.

En la página 85 se realiza una estimación comparativa de los principales gastos tributarios 2013-2014, en éste cuadro se puede observar el aumento de los gastos tributarios proyectados para el 2014 en comparación con el año anterior; asimismo, se puede observar en el pie de página que existe un monto adicional por la restitución de los beneficios tributarios en la Amazonía, ello debido a la sentencia del TC que se analiza en la presente investigación y que dio mérito a un conjunto de normas que en forma

progresiva han restituido los beneficios que tenía la Amazonía, por tanto se advierte un aumento de los gastos tributarios proyectados.

c) Implicancias Prácticas:

Mediante Oficio N° 247-2009-SUNAT/200000 del 15 de Junio del año 2009, la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos otorga respuesta con el Informe N° 099-2009-SUNAT/2B0000 (**Ver Anexo N° 05**) al Gerente General del Comité de Administración de la ZOFRATACNA, quien en representación de los contribuyentes instalados en la Zona Franca han consultado lo siguiente:

Si las actividades de call center y desarrollo de software, las cuales fueron incorporadas por el Art. 5 del TUO del Reglamento de la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, a través del Decreto Supremo N° 008-2008-MINCETUR, gozan de las exoneraciones tributarias establecidas por el Art. 7 de la Ley N° 27688 – Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna.

Del Informe antes citado expedido por la Intendencia Nacional Jurídica (INJ) se advierte que la respuesta es afirmativa, es decir, que para la Administración Pública, el hecho de que el reglamento regule 2 actividades adicionales (call center y desarrollo de software) a las ya establecidas por la Ley N° 27688 es lo que efectivamente debe aplicarse, sin hacer salvedad u observación alguna ante la evidente vulneración al principio de reserva de ley.

Asimismo, es necesario indicar que el mercado de los call center y desarrollo de software en el Perú es bastante atractivo para los inversionistas extranjeros, tanto es así que PROMPERÚ y el MINCETUR han empezado campañas a fin de promover éstas actividades, ya que el beneficio para nuestro país son las ofertas laborales que ayudan a combatir la tasa de desempleo, sin embargo de un análisis riguroso del mercado se podría afirmar que el Perú resulta ser más ventajoso de lo imaginado, pues sus cualidades geográficas y humanas desempeñan un papel importante al momento de invertir y desarrollar actividad empresarial. A fin de comprender lo indicado se hará una breve descripción de las actividades desarrolladas por las empresas prestadoras de dichos servicios.

Empresas prestadoras del servicio de Call Center.- Los call centers o contact center son centros de atención al cliente que brindan servicios de toma de pedidos, cotizaciones, reclamos, consultas y estados de cuentas, entre otros, y en algunos casos también realizan venta de productos. Es decir, es una unidad funcional dentro de la empresa (o bien una empresa en si misma), diseñada para manejar grandes volúmenes de llamadas telefónicas entrantes y salientes desde y hacia sus clientes, con el propósito de dar soporte a las operaciones cotidianas de la entidad.

El objetivo de los centros es lograr un servicio de fácil acceso, que aporte rápidamente la respuesta correcta a la demanda del cliente y optimice los costos, mediante la integración de diversos canales como la telefonía y la web, siendo un servicio de soporte de máxima calidad para los clientes.

Entre los modelos de servicios de contact center se encuentran:

- In house, mediante este modelo la organización es responsable de adquirir tecnología, telecomunicaciones y personal.
- Application service provider (ASP), por la cual la organización renta las aplicaciones de contact center a un proveedor de servicios externos.
- Outsourcing, modelo que resulta de la tercerización del Contact Center a una empresa externa.

De acuerdo al Instituto Internacional de Outsourcing, la tercerización de una empresa puede permitirle ahorrar hasta el 90% de sus costos. Por ello, resulta altamente recomendable para empresas que registran permanentes incrementos de costos internos, así como a empresas que acaban de nacer o están en proceso de fusión.

Mediante el outsourcing, la organización terceriza ciertas funciones a fin de brindar mayor atención al giro principal de su negocio. De esta manera la empresa puede decidir entre delegar sus funciones a una empresa ubicada en territorio nacional o en el extranjero, elección que dependerá de diversos factores tales como el tamaño de la empresa y/o la organización de la misma. La internacionalización de un servicio, conocido también como offshore outsourcing, lleva a contratar a una empresa ubicada en el extranjero o a establecer una filial en otro país.

Panorama del sector de call centers en el Perú: En los años 90, con el desarrollo de la tecnología IP y las telecomunicaciones, el costo por minuto para llamadas al extranjero disminuyó y las empresas comenzaron a migrar sus operaciones a países donde la mano de obra es más económica, y esto es lo que sucedió en el Perú.

Actualmente, las condiciones macroeconómicas del país son muy alentadoras, tanto para los inversionistas nacionales como para los extranjeros debido a diferentes factores; una inflación muy moderada, la implementación del TLC con EE.UU. y otros acuerdos con países industrializados; además, el stock de inversión extranjera en el Perú asciende a 15 mil millones de dólares, teniendo comprometidos el 32% en el sector de telecomunicaciones.

Las principales ventajas comparativas que ofrece el Perú dentro de la región son los menores costos, la calidad del capital humano, una avanzada plataforma de telecomunicaciones y la exoneración del IVA a la exportación de servicios.

Existen otras variables importantes que también han incidido en este crecimiento, como son las menores inversiones requeridas, la diferencia horaria con los mercados de EE.UU. y España, e incluso el acento neutro del peruano.

En el Perú no hay sindicalización laboral en call centers a diferencia de España o Argentina. La fuerza sindical no representa más del 0.7% de la Población Económicamente Activa (aproximadamente 120 mil personas). Según una encuesta de la Cámara de Comercio de Lima el 92% de limeños no está sindicalizado.

Otra ventaja para las empresas inversoras es que Perú cuenta con un número reducido de feriados no laborables (13 días), a diferencia de Colombia (18 días), Chile (15 días) y Brasil (14 días).

En comparación con otros países de la región, Perú tiene los salarios más bajos.

Perú cuenta con una buena posición geográfica que lo favorece para ofrecer los servicios de call center al exterior. Ello debido a que se encuentra en la misma zona horaria que ciudades como Miami y New York (GTM - 05) y difiere de otras ciudades sudamericanas como máximo 2 horas. Asimismo, la diferencia horaria de 6 horas con Europa no significaría una dificultad para exportar al viejo mundo, pues se instalan turnos nocturnos, prueba de ello son las diversas empresas de contact center que exportan a España como Madrid con el cual mantenemos afinidad cultural e idiomática.

A su vez, las ventajas más importantes que genera este sector para el Perú es la generación de empleo, pues según estudios recientes del Instituto de Opinión Pública de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP), el principal obstáculo para un mayor desarrollo económico del país es el desempleo.

Los Call Centers generan oportunidades para muchos jóvenes ya que les proporciona la oportunidad de tener un primer empleo e inserción al mercado laboral, adquieren experiencia laboral y acceden a capacitación profesional. Además, miles de personas de mediana edad tienen en los call centers la posibilidad concreta de reinserirse en el mercado laboral. También es una oportunidad de trabajo para personas discapacitadas.

Empresas prestadoras del servicio de desarrollo de Software.- Se llama sector del software aquel conformado por unidades económicas cuya actividad principal es la producción, desarrollo y comercialización de programas informáticos.

El software forma parte del gran sector de las Tecnologías de Información que integra también a los fabricantes de hardware y a los proveedores de servicios informáticos.

Para fines de este estudio sólo se ha considerado a las empresas peruanas cuya actividad principal es la fabricación y/o desarrollo de software.

El mercado del software es un sector relativamente joven y de alta especialización, cuyos niveles de inversión son relativamente menores comparados con otras industrias, pues su principal activo son los recursos humanos con los que cuenta. En el análisis de la estructura de costos de una empresa típica de software se concluye que el principal componente del gasto son los recursos humanos, con lo que se demuestra la fuerte participación que tiene este recurso en una empresa de tecnología, en comparación con otros sectores, donde el peso mayor recae en la materia prima.

Igualmente, es significativa la orientación de sus costos hacia la Investigación y Desarrollo, que representa el 13% de los costos totales, por lo que puede considerarse al sector, aquel donde más se invierte en innovación tecnológica.

En términos generales, una empresa típica de software tiene los siguientes procesos para desarrollar sus aplicaciones:

- Análisis de requerimientos
- Modelamiento de procesos
- Modelamiento de datos
- Desarrollo
- Prueba y entrega.

Se debe mencionar que en el mercado de software hay empresas proveedoras de todo tipo, origen y tamaño. En el Perú existen filiales de las empresas de software más importantes del mundo, así como representantes y distribuidoras a nivel nacional. En este estudio se pretende dimensionar el perfil de la empresa de software nacional, aun cuando su presencia en el mercado, por volúmenes de ventas, no es comparable con aquellas que comercializan software importado.

Las empresas peruanas de software producen aplicaciones genéricas y para sectores específicos, además desarrollan soluciones a medida (custom software) y otros servicios. Estas empresas han desarrollado programas para el sector construcción, salud, bancos y financieras, transporte naviero, transporte terrestre, entidades gubernamentales, colegios, centros de hospedaje, grifos, etc., y aplicativos genéricos como antivirus, ERPs, control de acceso de personal, control de llamadas telefónicas, entre otros, lo que evidencia el grado de diversificación que han alcanzado dichas empresas.

El mercado mundial de la industria de software asciende a los \$ 1,500 billones. El Perú es un actor que tiene significativas ventajas para obtener parte del consumo internacional, ya que cuenta con un activo en capital humano (30,000 programadores) y con la presencia de aproximadamente 300 empresas (90% pequeñas y microempresas), que en su mayoría no superan una década de funcionamiento.

En el Perú, la industria del software se ha desarrollado gracias a la apuesta que viene realizando el sector privado con visión de futuro y a la capacidad de crear soluciones tecnológicas competitivas a nivel internacional, lo que le permite estar presente en 17 mercados de destino.

La vocación exportadora está orientada hacia mercados cercanos como Latinoamérica y Estados Unidos, a los que se oferta soluciones especializadas, ERP (Enterprise resource

planning) y desarrollo de outsourcing. Esta última aprovecha el uso horario del país respecto a los mercados de interés y los costos diferenciados.

Es por ello que, desde el año 2000, PromPerú viene promoviendo a este joven sector con capacidad de generar divisas y empleo calificado. Así, se impulsó la creación de la Asociación Peruana de Software (APESOFT), como gremio que aglutina a la mayor parte de empresarios del rubro y a través del cual se ejecuta conjuntamente el programa CREA SOFTWARE PERÚ, que representa la marca sectorial y distingue a las empresas con capacidad de exportar sus soluciones. Esta iniciativa se sustenta en la estrategia nacional de competitividad y es la base del Plan Operativo Exportador del Sector Servicios, que se viene ejecutando desde el MINCETUR, dentro del marco del Plan Estratégico Nacional Exportador – PENX.

Finalmente, podemos concluir que tanto las empresas de call center y desarrollo de software tienen en común que la **exportación de esos servicios se encuentra exonerada del IVA** (impuesto al valor agregado) lo cual es una medida positiva para el inversionista nacional, pues al ser el servicio prestado en el extranjero éste cuenta con el beneficio de la exoneración. Así, como podemos ver nuestra legislación favorece e impulsa el crecimiento de éste sector en el Perú, lo cual sumado a todas las ventajas competitivas que tiene nuestro país, ayuda a crear una empresa nacional sólida en éstos rubros dentro del país así como en el extranjero.

Ahora, si hablamos de las empresas instaladas en la ZOFRATACNA que además se constituye como el Parque Tecnológico más importante del Perú para los servicios de call center, desarrollo de software y actividades conexas, con ventajas competitivas sostenibles para el crecimiento de sus negocios, éstas tienen beneficios adicionales con los que no cuentan las demás empresas del resto del país, ello en virtud a que dichos servicios fueron agregados vía Decreto Supremo N° 008-2008-MINCETUR al Art. 5 del Reglamento de la Ley N° 27688 – Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna.

Como sabemos, un reglamento es una [norma jurídica](#) de carácter general dictada por la [Administración pública](#) y con valor subordinado a la [Ley](#), sin embargo en el presente caso

no existe tal subordinación y se realiza una flagrante deslegalización al reglamento de un aspecto esencial de la hipótesis exoneratoria (el aspecto material).

En consecuencia, en la práctica la vulneración al principio de reserva de ley genera un efecto económico negativo para el mercado, denominado competencia desleal, debido a que en virtud de una norma inconstitucional se otorgan exoneraciones tributarias a los sectores de call center y desarrollo de software instalados en la ZOFRATACNA, actividades que no figuran en la ley pero que sí se encuentran en el reglamento.

Entonces, tenemos que las empresas del resto del país dedicadas a la prestación de los mismos servicios están siendo seriamente afectadas dadas las condiciones desiguales para prestaciones equivalentes que colocan de “manera injustificada” a unos competidores en situación desventajosa frente a otros, ello debido a que concurren al mercado con precios más altos (porque la importación de sus materias primas, bienes de capital, repuestos, etc. está gravada con aranceles y demás tributos internos) respecto a los servicios de call center y desarrollo de software que proceden de la Zona Franca ya éstos últimos cuentan con la exoneración del pago del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las ventas, suspensión del pago de impuestos por importación de equipos de telecomunicaciones entre otros.

Otra razón por la que es necesario el desarrollo de la presente investigación, es que las zonas de tributación especial son generadoras de los mayores índices de contrabando, lo cual amerita preguntarse si realmente son necesarios estos beneficios sectoriales o si es que su establecimiento acarrea más inconvenientes que ventajas. Por tanto, de restringirse en un menor número los regímenes especiales, entonces se esperaría un menor índice de contrabando, pues son éstas zonas de frontera las que hacen mucho más difícil los controles aduaneros y la evasión resulta ser una consecuencia inmediata.

Prueba de ello, tenemos noticias que hacen mención al respecto:

- ***En Tacna 08/08/2013:*** Un centenar de electrodomésticos de origen dudoso fue decomisado en el marco de un trabajo de inteligencia realizado por la Superintendencia

Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), que intervino un garaje en el Cercado de Lima, donde se almacenaban todas las máquinas.

En el local, ubicado en el Jirón Sandía, fueron halladas 200 refrigeradoras, 250 lavadoras, 9 congeladoras y varios frigo bares.

Jhony Ramos, gerente de Operaciones Especiales contra la Informalidad de la Sunat, indicó a RPP Noticias que el garaje no había sido declarado, y el contribuyente, que tiene **locales en Tacna y Lima**, no pudo acreditar la propiedad legal de los electrodomésticos. El funcionario indicó a RPP Noticias que investigan la procedencia de las máquinas. Dijo que **podrían haber ingresado de contrabando por Tacna** o entrando por la Aduana Marítima del Callao.

- En Puno: 11/08/2013:

La administración tributaria fortalece sus campañas de control y fiscalización de mercancías prohibidas en su permanente lucha contra el contrabando, a fin de favorecer a la industria nacional y promover la formalización de todos los sectores de nuestra economía.

Por ello, se procedió en la madrugada de ayer a la incautación de más de 25 toneladas de ropa usada (conocida como 'cachina') que se comercializaban irregularmente en el centro comercial Fronteras Unidas, ubicado en la avenida Grau 555, en pleno Cercado de Lima. El valor comercial de las mercancías asciende a cerca de un millón de nuevos soles.

Así, tras un trabajo de inteligencia fiscal que duró dos meses, funcionarios de la Sunat intervinieron más de 155 stands que previamente habían sido identificados como puntos de venta y distribución de ropa usada de contrabando, **que era importada desde China e ingresaba en nuestro país por la frontera sur (Puno)**.

Como resultado del operativo se detectaron más de 1,850 bultos de ropa usada que fueron trasladados en cuatro camiones al almacén principal de la Sunat ubicado en Santa Anita. Asimismo, se iniciaron las investigaciones para identificar a los responsables de este delito de contrabando y aplicar las sanciones que el caso amerite.

d) Valor Teórico:

Al verificar que existe un problema jurídico-normativo que tiene como causa principal la errónea comprensión y aplicación del último párrafo del Art 79° de la Constitución Política del Perú, el mismo que ya ha sido explicado exhaustivamente en líneas arriba, es evidente que será necesario ahondar en la doctrina sobre el concepto de reserva de ley y sus detalles como sería el hablar de una reserva absoluta o relativa, reserva horizontal o vertical; y, respecto de ésta última en sus diversos matices. Ello se llevará a cabo en el subcapítulo VI de nuestro marco teórico el cual intentará ser preciso y claro para poder llegar a obtener una idea del concepto del principio de reserva de ley.

Es posible afirmar tentativamente que dicho principio no está siendo aplicado correctamente y mediante el desarrollo de la presente investigación se pretende probar dicha hipótesis, pues se estudiará al principio de reserva de ley en la doctrina en concordancia con la jurisprudencia expedida por el Tribunal Constitucional y se advertirá que el legislador ha errado en excesivas delegaciones, leyes poco elaboradas que trasladan al reglamento parte importante de lo que propiamente deben regular.

Por tanto, será imperioso conocer y utilizar adecuadamente éstos conceptos que difieren en su aplicación: El Art. 74° respecto del 79° de la Constitución, entre cada categoría normativa, tipo de tributo y materia que regule; de lo contrario, será posible anularlas por inconstitucionales aún cuando en el fondo se trate de medidas provechosas.

De esta manera, se cubre un vacío del conocimiento que no está positivamente regulado en nuestra legislación y que su errónea percepción está generando su incorrecta aplicación lo cual trae como consecuencia la vulneración de la Constitución y el quebrantamiento de otros principios constitucionales.

Asimismo, la información teórica proporcionada será de observancia no solamente para el caso de la ZOFRATACNA y Amazonía, sino también para todos los regímenes de tributación especial que se otorgan a un sector geográfico determinado del país, en vista de que se tratan de auténticas concesiones tributarias y exige que se aplique una reserva absoluta de ley (de conformidad con el último párrafo de Art 79° de la C.P.P).

6. Hipótesis.

La hipótesis planteada es la siguiente:

“La inadecuada regulación normativa del Régimen Tributario de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna vulnera el Principio Constitucional de Reserva Absoluta de Ley al derivar al reglamento de la Ley N° 27688 aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia exoneratoria, respecto de lo cual se colige que no se tiene un concepto claro y completo del principio en mención”

7. Variables.

Variable Independiente:

- El Régimen Tributario Especial de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna.

Variable Dependiente:

- El principio constitucional tributario de Reserva Absoluta de Ley.

8. Objetivos.

Objetivo General.

- Determinar cuál es la extensión del Principio de Reserva de Ley cuando se otorga un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país, como es el caso de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna.

Objetivo Específico.

- Determinar de qué forma el tratamiento tributario especial de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna vulnera el Principio Constitucional de Reserva de Ley.

CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO

**DE LA VARIABLE INDEPENDIENTE: EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LA
ZONA FRANCA Y ZONA COMERCIAL DE TACNA.**

SUBCAPÍTULO I: DERECHO ADUANERO:

1. Definición.-

Es una rama del Derecho Público, integrada por el conjunto de principios y normas que regulan el tráfico de mercancías, personas y medios de transporte por las fronteras aduaneras.

De acuerdo a Gallardo, J. (2006), esta disciplina jurídica se ha desarrollado en torno a la labor desempeñada por las aduanas, entidad pública cuyos antecedentes se remontan a la época antigua y cuya función ha sido controlar el paso de mercancías por territorios autónomos, aplicando las prohibiciones correspondientes y tributos por el paso de las mercancías.

Etimológicamente, el término “aduana” proviene de los vocablos árabes “ad-diwana”, que traducido al español significa registro y, “adayuan” que hace referencia a un libro de cuentas vinculado al oficio o actividad de registrar las mercancías objeto de comercio.

Observamos que la consolidación del Derecho Aduanero, en su actual concepción, se debe en gran medida a la contribución de la Organización Mundial de Aduanas OMA, organismo internacional especializado constituido a iniciativa de Estados Europeos de 1952, llamada inicialmente “Consejo de Cooperación Aduanera” (Customs Cooperation Council), y cuyos miembros en la actualidad suman aproximadamente ciento sesenta y dos, incluido nuestro país. Entre los principales aportes de esta Organización se resaltan la elaboración del “Sistema Armonizado S.A. de Designación y Codificación de Mercancías” (Harmonized Cister of tariff nomenclature), considerado como el lenguaje internacional del comercio, acogido por ciento sesenta y nueve países; y, el acuerdo para la “Simplificación y Armonización de los Regímenes Aduaneros” (The International Convention on the Simplification and Harmonization of Customs Procedures), adoptado con el Convenio de Kyoto en 1974.

Asimismo, debemos referirnos al Acuerdo General sobre Aranceles Aduanas y Comercio de 1947 (GATT), tratado multilateral que enlaza el tema aduanero y el mercantil, que hoy integra el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 de la OMC, son productos de la reconocida necesidad de facilitar el comercio y la actividad económica para elevar el nivel de vida de las personas, a través de la reducción sustancial de los aranceles aduaneros y de las demás barreras comerciales de manera armónica, así como la eliminación del trato discriminatorio en materia de comercio internacional, mediante acuerdos basados en el Principio de Reciprocidad y de Mutua Ventaja (Idem: p. 66)

Los tratados internacionales bilaterales y multilaterales sobre la materia aduanera, conectan al Derecho Aduanero con el Derecho Comunitario y el Derecho Internacional Público. Estas normas internacionales conforman el elemento de extranjería del Derecho Aduanero (MUÑOZ, 1997, p. 32).

Entre las definiciones de Derecho Aduanero que aporta la doctrina, destacamos la expuesta por Carvajal Contreras (1997), quien lo define como “el conjunto de normas jurídicas que regulan, por medio de un ente administrativo, las actividades o funciones del Estado en relación con el comercio exterior de mercancías que entren o salgan en sus diferentes regímenes al o del territorio aduanero, así como de los medios y tráfico

en que se conduzcan y la personas que intervienen en cualquier fase de la actividad o que violen las disposiciones jurídicas”

Finalmente, en el seno de la Organización Mundial de Aduanas se ha definido al Derecho Aduanero como el conjunto de disposiciones, legislación y reglamentarias concernientes a la importación y exportación de mercaderías, cuya aplicación está encomendada a la aduana y, otras normas eventualmente establecidas por ella en virtud de los poderes que le han sido conferidos, así como dispositivos que regulan la estructura y organización de las administraciones de aduana, sus atribuciones, prerrogativas y responsabilidades; los derechos y las obligaciones de los usuarios; los diversos regímenes aduaneros, condiciones y formalidades relativas a su aplicación; los elementos relacionados con la aplicación de los derechos e impuestos a la importación y a la exportación; la naturaleza y las consecuencias jurídicas de las infracciones aduaneras; y, las diversas vías de recurso.

2. Autonomía del Derecho Aduanero:

El Derecho es un sistema jurídico único e indivisible, pero a efectos de su ordenada aplicación y para facilitar su comprensión se encuentra organizado en materias.

La autonomía del Derecho Aduanero se relaciona con el rol del Estado en la economía. Durante el siglo XIX, en un Estado “policía” o “gendarme” dedicado exclusivamente a mantener el orden público y sancionar los delitos bajo los cánones del modelo liberal, no se reconoció autonomía al Derecho Aduanero, siendo considerado como una materia del Derecho Aduanero, siendo considerado como una materia del Derecho Financiero, sobre la base de la función fiscal de los derechos aduaneros.

Ante las carencias del sistema económico liberal, el Estado entra a regular la actividad económica, asumiendo un rol protector de los sectores productivos, trascendiendo el fin extra fiscal de aplicar derechos arancelarios para regular el flujo de mercancías desde y hacia el territorio nacional, con la debida observancia de la normatividad internacional a la que se vincula cada Estado. La doctrina ha desarrollado un conjunto de condiciones para considerar una rama del derecho como autónoma. Estas condiciones son: Contar con principios propios, legislación especial, jurisdicción especializada, enseñanza en centros de estudios superiores y desarrollo doctrinario

La autonomía del Derecho Aduanero se refleja en nuestro tiempo, en la copiosa legislación nacional sobre la materia, resaltando la Ley General de Aduanas que define los principios generales de esta materia (autonomía jurídica y legislativa), la enseñanza en centros superiores de estudios de pregrado y postgrado (autonomía pedagógica) y el desarrollo teórico de sus instituciones por autores nacionales y extranjeros (autonomía dogmática).

A nivel internacional se reconoce la autonomía alcanzada por el Derecho Aduanero, que trasciende de la importancia del tráfico internacional de mercancías, como uno de los pilares para el desarrollo económico de los Estados, lo cual no hubiera sido posible sin la contribución de organismos internacionales como la Organización Mundial del Comercio OMC y la Organización Mundial de Aduanas OMA (GALLARDO, J., 2006, pp. 68-69).

3. Fuentes:

Son instrumentos o hechos jurídicos-sociales a partir de los cuales se crean normas positivas del Derecho Aduanero y nos informan sobre el contenido de éstas.

A continuación nos referiremos a la clasificación de las fuentes del Derecho Aduanero, según su fuerza vinculatoria en:

3.1. Fuentes Materiales, Racionales o Reales.- Citando a García Maynes, estas fuentes son fenómenos de carácter social, económico, político, étnico, religioso o técnico que en forma concurrente van a producir la norma jurídica. En este grupo ubicamos aquellos hechos y circunstancias que inspiran la creación de normas aduaneras, tales como: La costumbre, los tratados internacionales no incorporados al derecho nacional, la legislación comparada, la doctrina nacional y extranjera.

3.2. Fuentes Formales.- Son a las que el ordenamiento jurídico reconoce fuerza obligatoria; en este grupo ubicamos a las normas emitidas legítimamente por los poderes del Estado: Las leyes, los decretos supremos, las resoluciones ministeriales, todos ellos emitidos con carácter general y fuerza coercitiva.

La Constitución Política del Estado es la fuente de mayor jerarquía de toda disciplina jurídica, empero, la fuente de mayor importancia generalmente es la ley que desarrolla ampliamente la materia.

La fuente principal del derecho aduanero es la Ley General de Aduanas que regula la actividad aduanera en nuestro país. Empero, la citada ley no nos informa de manera expresa sobre las demás fuentes formales del derecho aduanero, por lo que se recurre supletoriamente a lo regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General y al Código Tributario.

De la concordancia de estos cuerpos legales con la Ley General de Aduanas, llegamos a determinar que las fuentes del derecho aduanero son las siguientes:

3.2.1. Constitución Política.- Como señalamos anteriormente, las disposiciones constitucionales se encuentran en el primer orden jerárquico del Sistema de fuentes del derecho aduanero.

3.2.2. Tratados y Convenios Internacionales incorporados al Derecho Nacional.- Nos referimos a los acuerdos internacionales incorporados al ordenamiento jurídico nacional, siguiendo los procedimientos establecidos en los arts.: 56 y 57 de la Constitución, tanto los sujetos a la aprobación por el Congreso mediante Resolución Legislativa y la ratificación por el Presidente de la República mediante Decreto Supremo, como los acuerdos que en forma simplificada, que no requieren la aprobación previa del Congreso, que versan sobre la materia aduanera. De manera especial debemos referirnos a las normas internacionales emitidas en el marco de la Comunidad Andina, para los cuales rige el principio de aplicación directa, recogido en el tratado de creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, que alcanza a los tratados, protocolos y a las decisiones del Consejo Andino del Ministro de Relaciones Exteriores.

3.2.3. La Ley.- Comprende a las leyes emanadas del Poder Legislativo, como los decretos legislativos emitidos por el Presidente de la República en mérito a una ley autoritativa del Congreso que le otorga la facultad para legislar en determinada materia.

3.2.4. Los Decretos Supremos y otras Normas Reglamentarias.- Mediante los decretos supremos el Presidente de la República ejerce su facultad de reglamentar las Leyes y establecer las tarifas de los derechos arancelarios en el grupo de normas administrativas reglamentarias ubicamos a las resoluciones supremas, las resoluciones ministeriales, las resoluciones viceministeriales, las resoluciones jefaturales, las resoluciones directorales y otras disposiciones de inferior jerárquica, sobre asuntos de derecho público aduanero, con sujeción al principio de constitucionalidad y legalidad.

De este grupo destacamos el Decreto Supremo N° 010 - 2009-EF que reglamenta la Ley General de Aduanas y el Decreto Supremo N° 238-2011-EF que aprueba el Arancel de Aduanas para el año 2012.

3.2.5. La Jurisprudencia.- En sentido estricto, la jurisprudencia es la interpretación uniforme y reiterada de los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial, expresada en las resoluciones que emite de manera definitiva, dejando establecido su criterio respecto de la controversia o incertidumbre jurídica en la normatividad positiva puesta a su conocimiento conforme al ordenamiento jurídico.

Asimismo, el término jurisprudencia puede ser empleado en sentido lato cuando hace referencia a todas las resoluciones que se emiten en sede judicial de manera definitiva; este concepto no lo consideramos apropiado cuando nos referimos a una fuente del Derecho.

El carácter vinculante de la jurisprudencia, consustancial con su reconocimiento legal como fuente del Derecho Aduanero, se fundamenta en el Principio de Equidad, que se traduce en la exigencia de otorgar un mismo tratamiento al dado a un supuesto similar, partiendo de la identidad o similitud de la materia de fondo por resolver.

3.2.6. Los Pronunciamientos Vinculantes de la Administración.- La Ley del Procedimiento Administrativo General establece como fuente del Derecho

Administrativo los pronunciamientos vinculantes de las entidades facultadas expresamente para absolver las consultas sobre la interpretación de las normas administrativas que aplican en su labor, debidamente difundidos.

Cabe anotar que la SUNAT está investida por la Ley para pronunciarse, interpretar y emitir pronunciamiento técnico-jurídico del alcance de las disposiciones legales en materia aduanera. El efecto vinculante de esta fuente es relativo, si bien obliga a la Administración, no obliga al usuario o administrado, quienes pueden impugnar las decisiones que tome la Administración siguiendo el pronunciamiento técnico emitido si consideran afectados sus derechos.

3.2.7. La Doctrina Jurídica.- La doctrina jurídica sobre materia aduanera se nutre de las teorías sustentadas por destacados juristas especializados, que contribuye a la debida aplicación de las normas, esclareciendo, precisamente y concretando su contenido (GALLARDO, J., 2006, p. 70).

4. Principios Generales:

De acuerdo a Zagal, R. (2008), los principios generales contenidos en la legislación aduanera nacional constituyen lineamientos, bases, directrices o postulados que guían u orientan las normas aduaneras; en tal sentido deben ser de aplicación por los legisladores, así como por la Autoridad Aduanera, cuando se emitan normas que regulen dicha actividad; asimismo, estos principios deben ser cumplidos y exigidos, según corresponda su aplicación, por los operadores de comercio exterior en el desarrollo de sus actividades ante la administración aduanera.

4.1. Principio de la Facilitación del Comercio Exterior:

“Los servicios aduaneros son esenciales y están destinados a facilitar el comercio exterior, al aseguramiento de la cadena logística, a contribuir al desarrollo nacional y a velar por el control aduanero y el interés fiscal.

Para el desarrollo y facilitación de las actividades aduaneras, la administración aduanera deberá expedir normas que regulen la emisión, transferencia, uso y

control de documentos e información, relacionados con tales actividades, sea ésta soportada por medios documentales o electrónicos, las que gozan de plena validez legal ⁶

El citado dispositivo establece la orientación de la normatividad aduanera hacia la facilitación del tráfico internacional de mercancías en el país, que implica esencialmente dos cosas: La simplificación de los procedimientos aduaneros (en factores de costo y tiempo) y la armonización de las normas al régimen internacional; y por otro lado, la misión de resguardar el interés fiscal del Estado en cada despacho aduanero (Gallardo, J., 2006, p.87).

La Aduana del Perú utiliza el denominado Sistema Integrado de Gestión Aduanera-SIGAD y Teledespacho, que permite a los usuarios y operadores de comercio exterior interactuar electrónicamente con la Administración Tributaria para la realización de sus trámites aduaneros (transmisión electrónica de datos). Este sistema constituye el soporte principal para los trámites de destinación de las mercancías, a través de la transmisión de datos de acuerdo al régimen u operación aduanera solicitada por el operador de comercio exterior.

De esta manera, la posibilidad de efectuar trámites en tiempo real, desde una oficina, domicilio o cabina de Internet, facilita el cumplimiento de los dispositivos legales vigentes y las obligaciones tributarias correspondientes (Zagal, R., 2008, p. 22).

Merece una mención aparte la ley de Facilitación del Comercio Exterior – Ley N° 28977 que constituyó una primera aproximación a los cambios normativos en materia aduanera que debíamos asumir como parte de los compromisos adoptados con ocasión del Tratado de Libre Comercio con los Estados Unidos. Aunque ésta Ley tuvo una vigencia muy corta, dado que fue derogada en gran medida por el Decreto legislativo N° 1053; sin embargo, nos permitió conocer la firme voluntad del legislador por consolidar el principio de facilitación del comercio exterior y ordenó de manera expresa a la Administración Aduanera que en el trámite aduanero de

⁶ Art 4 de la Ley General de Aduanas - Decreto Legislativo N° 1053.

mercancías, los procedimientos de control se ejecuten sin ocasionar demora más allá de la necesaria.

4.2. Cooperación e intercambio de información:

“Para el desarrollo de sus actividades la administración aduanera procurará el intercambio de información y/o la interoperabilidad con los sistemas de otras administraciones aduaneras o ventanillas únicas del mundo de manera electrónica o la integración de los procesos interinstitucionales, así como la cooperación con empresas privadas y entidades públicas nacionales y extranjeras.

Las entidades públicas que registran datos en medios electrónicos, se encuentran obligadas, salvo las excepciones previstas en la Constitución y la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública, a poner a disposición de la Administración Aduanera dicha información de manera electrónica.

La Administración Aduanera deberá disponer medidas para que el intercambio de datos y documentos que sean necesarios entre la autoridad aduanera y los operadores de comercio exterior se realicen por medios electrónicos⁷”.

La Ley General de Aduanas define a los medios electrónicos como aquel conjunto de bienes y elementos técnicos computacionales que se aplican en unión con las telecomunicaciones y permiten la generación, procesamiento, transmisión, comunicación y archivo de datos e información. Bajo esta óptica consideramos que nos aproximamos a una nueva era tecnológica y digital que debe contagiar a toda la Administración Pública en su conjunto, para el beneficio del Estado y especialmente de los ciudadanos que solicitan que se les brinde todos los servicios públicos con mayor eficiencia y oportunidad.

Merece un comentario aparte la novísima concepción de la declaración aduanera contenida en el artículo 134° de la precitada Ley, donde el legislador anuncia que los documentos justificativos exigidos para la aplicación de las disposiciones que regulen el régimen aduanero para el que se declaren las mercancías, podrán ser presentados o puestos a disposición por medios electrónicos en la forma,

⁷ Art 5 de la Ley General de Aduanas - Decreto Legislativo N° 1053.

condiciones y plazos establecidos por la autoridad aduanera. Sin dejar de mencionar que el mismo articulado consagra que los datos transmitidos por medios electrónicos para la formulación de las declaraciones gozan de plena validez legal; con lo cual queda totalmente cerrado aquel pasado lleno de papeles y copias de documentos por doquier, que tarde o temprano iban a terminar por colapsar la máxima capacidad de los archivos documentales que ostenta la Administración Pública.

4.3. Participación de agentes económicos:

“El Estado promueve la participación de los agentes económicos en la prestación de los servicios aduaneros, mediante la delegación de funciones al sector privado. Por Decreto Supremo refrendado por el Titular de Economía y Finanzas, previa coordinación con la Administración Aduanera, se dictarán las normas necesarias para que, progresivamente se permita a través de delegación de funciones, la participación del sector privado en la prestación de los diversos servicios aduaneros en toda la República bajo la permanente supervisión de la administración aduanera⁸”.

Al respecto debemos esperar con suma curiosidad la dación de las normas complementarias, habida cuenta que existen determinados servicios sensibles que la Administración Aduanera no podría delegar al sector privado por ser inherentes a su función primigenia de fiscalización y control.

Sin embargo, no podemos ser ajenos a la tendencia de la administración moderna que permite a las empresas subcontratar algunos servicios para ser mucho más eficientes en su propio desarrollo mediante la aplicación efectiva del outsourcing. Esta nueva práctica puede traducirse en el mejoramiento de los servicios aduaneros, aportando a nuestra economía que se orienta a la búsqueda del progreso dentro del proceso de apertura económica actual y tratando de ser competentes en el comercio internacional.

⁸ Art. 6 de la Ley General de Aduanas - Decreto Legislativo N° 1053.

4.4. Gestión de la calidad y uso de estándares internacionales:

“La prestación de los servicios aduaneros deberá tender a alcanzar los niveles establecidos en las normas internacionales sobre sistemas de gestión de la calidad, con énfasis en los procesos, y a aplicar estándares internacionales elaborados por organismos internacionales vinculados al comercio exterior⁹”

La Administración Aduanera ha renovado en el mes de Abril del año 2007 la Certificación ISO 9001 versión 2000, reconocimiento otorgado por la empresa certificadora BUREAU VERITAS CERTIFICATION que posee reconocimiento internacional, así como por el acreditador UKAS (United Kingdom Accreditation Service- Servicio de Acreditación del Reino Unido) miembro del Foro Internacional de Acreditación – IAF.

La Certificación internacional otorgada al servicio aduanero de SUNAT en los procesos de manifiesto de carga, importación y exportación definitiva de las Intendencias de Aduana Marítima y Aérea del Callao, desde el 28 de mayo del 2007 hasta el 26 de abril del 2010, representa el reconocimiento nacional e internacional a la labor desarrollada en beneficio de la calidad de los servicios. Cabe destacar que la Administración Aduanera asumió con absoluta responsabilidad este reto de certificar sus procesos más importantes, lo cual le ha permitido posicionarse como una entidad pública que se encuentra en camino a la excelencia, para lo cual debe seguir desarrollando el mejoramiento continuo de todos sus servicios de manera permanente.

4.5. Buena fe y presunción de veracidad:

“Los principios de buena fe y de presunción de veracidad son base para todo trámite y procedimiento administrativo aduanero de comercio exterior¹⁰”

El Principio de Buena Fe implica que en la tramitación de los procedimientos aduaneros, la Administración Aduanera debe estimar que el usuario o declarante informa y proporciona documentación que él considera legítima o verdadera, es

⁹ Art. 7 de la Ley General de Aduanas - Decreto Legislativo N° 1053.

¹⁰ Art. 8 de la Ley General de Aduanas - Decreto Legislativo N° 1053.

decir, a priori la Administración Aduanera, no puede imputar al administrado haber presentado una información o documentación a sabiendas que no era auténtica. Esta presunción legal es *iuris tantum* puesto que admite prueba en contrario.

Según Gallardo, J. (2006), el Principio de Veracidad, por otro lado, obliga a los funcionarios y servidores públicos a suponer que las personas dicen la verdad, que los documentos y las declaraciones que presentan expresan la verdad de los hechos que afirman. Al igual que el principio anterior, esta presunción no es absoluta, sino relativa, puesto que la Autoridad puede verificar discrecionalmente la autenticidad de los mismos, en pleno despacho o a posteriori, que es lo más usual, en mérito del Principio facilitador del comercio exterior por el que se procura que los despachos aduaneros se realicen en forma expeditiva.

SUBCAPÍTULO II: REGIMEN TRIBUTARIO ADUANERO PERUANO:

9. Sistema Tributario Nacional: Decreto Legislativo N° 771.

El sistema tributario puede ser definido como aquel conjunto de tributos que rigen en un país y que es estudiado como objeto unitario de conocimiento.

Villegas, H. (2003), nos indica que el sistema tributario consiste en el estudio del conjunto de tributos tomado como un todo y seguidamente lo define como al conjunto de tributos que establece un país en una determinada época.

Realizada esta definición, podemos advertir que el sistema tributario al estar compuesto por los tributos vigentes en una época determinada, el mismo es de carácter cambiante, por lo que el sistema tributario debe ser estudiado tomando en consideración los cambios normativos que se producen en el tiempo.

Mediante el Decreto Legislativo N° 771, publicado con fecha 31 de diciembre de 1993, se aprobó la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, a través de la cual se reguló el Marco Legal del Sistema Tributario Nacional vigente a la fecha de su publicación y el cual establece que el Sistema Tributario Nacional se encuentra comprendido por:

“ I) El Código Tributario.

El Código Tributario es aquella norma marco que rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos.

II) Los Tributos siguientes:

1 Para el Gobierno Central.

A Impuesto a la Renta;

B Impuesto General a las Ventas;

C Impuesto Selectivo al Consumo;

D Derechos Arancelarios;

E Tasas por la prestación de servicios públicos, entre las cuales se consideran los derechos por tramitación de procedimientos administrativos; y,

F El Nuevo Régimen Único Simplificado.

2 Para los Gobiernos Locales: los establecidos de acuerdo a la Ley de Tributación Municipal; y

3 Para otros fines

A Contribuciones de Seguridad Social, de ser el caso;

B Contribución al Servicio Nacional de Adiestramiento Técnico Industrial SENATI.

C Contribución al Servicio Nacional de Capacitación para la Industria de la Construcción (SENCICO).

No obstante la relación anterior, debemos advertir la existencia de otros tributos que conforman también nuestro sistema tributario, tales como:

- El Impuesto a las Transacciones Financieras.*
- El impuesto Temporal a los Activos Netos.*
- Impuesto a la Venta de Arroz Pilado.*
- Impuesto Extraordinario para la Promoción y Desarrollo Turístico Nacional.*
- Contribución Solidaria para la Asistencia Provisional, entre otros”*

10. Introducción: Raíz de la reforma del Sistema Aduanero Peruano.

Según la Revista AELE (2009), en los últimos años hemos advertido un cambio profundo en la forma en que el comercio exterior peruano se ha venido desarrollando. Dicho cambio se sustenta en el firme compromiso del Gobierno por generar herramientas que, dentro de los cauces de la modernidad y de la estandarización internacional, contribuyan, de un lado, a facilitar las operaciones de intercambio comercial con terceros países; y, de otro, a elevar los niveles de competitividad del país. Ambas situaciones, como es visible, redundarán en mayores niveles de inversión y generación de puestos de trabajo.

El cambio al que hemos hecho referencia, no ha sido ni coincidencia ni cuestión del *azar*, sino que responde a una política de Estado coherente, perseverante y focalizada en los mismos objetivos. Un claro ejemplo de ello es el proceso de negociación, suscripción e implementación del Acuerdo de Promoción Comercial con los Estados Unidos (en adelante denominado "TLC"), el mismo que se inició en el gobierno de Alejandro Toledo y culminó en el de Alan García.

Lo que está pasando con el comercio exterior peruano es el mejor ejemplo de cómo un objetivo (política de Estado) se puede mantener incólume y trascender gobiernos, situación que resulta correcta si consentimos en el hecho que deberían primar los intereses nacionales antes que el discurso político de coyuntura.

La política de Estado a la que hacemos referencia se sustenta en la apertura del comercio exterior vía la suscripción de acuerdos internacionales con nuestros principales socios comerciales. Ello permitirá generar oportunidades de negocio consolidando la oferta exportable peruana y/o generando nuevos nichos de mercado.

En este proceso, el tema aduanero cobra un rol fundamental, ya que de nada sirve suscribir sendos convenios internacionales y contar con herramientas jurídicas modernas si no se cuenta con un flujo dinámico de mercancías al y desde el país.

De lo expuesto se aprecia con claridad que el rol de la Aduana moderna no puede estar más orientado hacia fines "fiscalistas" y "controlistas" que "flaco favor" le hacen al comercio exterior. Por el contrario, la autoridad aduanera deberá orientar su accionar hacia la ya famosa "Facilitación del Comercio Exterior"; pero hacia una facilitación bien entendida; esto es, sin descuidar el control aduanero, el mismo que deberá estar focalizado en las operaciones y mercancías de alto riesgo. El cómo distinguir entre

aquello que constituye "alto riesgo" y aquello que no, representa el gran reto que, en materia aduanera, deberemos afrontar en el actual contexto.

Lo que sí queda claro es que ni lo tributario, ni el control aduanero "mal entendido" (control sin gestión adecuada del riesgo) pueden seguir teniendo un rol protagónico en nuestro sistema aduanero. En efecto, el comercio exterior moderno está orientado hacia la eliminación progresiva de barreras arancelarias (vía modificaciones arancelarias internas o vía suscripción de convenios internacionales) y a la flexibilización de los controles aduaneros en aquellas operaciones que no impliquen un nivel elevado de riesgo (salvuarda del "comercio legítimo").

Facilitando El Comercio Exterior:

Si algo positivo tuvo la publicación de la Ley de Facilitación del Comercio Exterior (Ley N° 28977), fue el haber constituido el reconocimiento oficial por parte del Estado Peruano de que nuestro Comercio Exterior era "complicado", tanto que requería de una Ley para facilitararlo.

El porqué de esta "complicación" podría ser tema exclusivo de extensos análisis y comentarios. Limitémonos a decir que la burocracia estatal, el exceso de formalismo, la falta de interacción adecuada entre la autoridad y los operadores del comercio exterior, la poca promoción del comercio exterior peruano y la maraña de normativa estéril e inoperante (acuñada por lustros y que relegó al tema aduanero y del comercio exterior a meros "trámites de ventanilla") tuvieron, cada cual, su cuota de participación en este "empantanamiento". Las reformas de inicios de la década de los noventa (orientadas a otros temas también importantes y críticos en dicha coyuntura como inversiones, reestructuración patrimonial, reforma del Estado), desafortunadamente, no alcanzaron, en la dimensión adecuada, al comercio exterior ni menos al tema aduanero.

Con lo expuesto no queremos decir que durante la década del noventa, e inicios del nuevo siglo, no se hayan efectuado cambios en la normativa aduanera orientados a modernizar la institución (ADUANAS) y agilizar los trámites y procedimientos aduaneros, prueba de ello es la implementación de sistemas integrados de gestión (SIGAD) y de valoración aduanera (SIVPEP); la implementación de mecanismos de interacción con bancos y almacenes a efectos de la cancelación de tributos y multas aduaneras y autorización de levante (Sistema ABA); la generación de los conocidos "procedimientos INTA"

adecuados a sistemas de control de calidad; la instauración de mecanismos de atención de consultas (encabezados por el famoso pero ya desactivado, "consúltale al intendente"); el claro intento por perfeccionar y depurar técnicamente la normativa aduanera vía la dación del Dec. Leg. N° 951; entre otros. Pero, todo ello, creemos, no resultó suficiente, a tal punto que, como hemos mencionado, nuestro sistema aduanero seguía "complicado".

En este contexto se aprobó y publicó la Ley de Facilitación del Comercio Exterior, lo cual ocurrió en momentos en que el Perú se encontraba en plena negociación del TLC, resultando sintomático que uno de los principales objetivos (expresamente reconocido) de esta ley fuese el servir como mecanismo para asegurar el cumplimiento de las disposiciones sobre facilitación del comercio exterior contenidas en los Convenios Internacionales.

En función a lo expuesto, es importante mencionar que la causa del cambio estructural del sistema aduanero peruano fue exógena, es decir, dicho cambio vino impuesto por la necesidad que teníamos como país de cumplir con exigencias que nos eran impuestas por países (como Estados Unidos) que contaban con modelos aduaneros más eficientes y modernos que el nuestro.

A tenor de ello, creemos que no nos equivocamos al señalar que si no fuese por el TLC el sistema aduanero peruano (conceptualizado como tal en la Nueva Ley General de Aduanas) no hubiese cambiado o, por lo menos, no en la magnitud que lo hizo. El TLC fue el verdadero motor que impulsó este cambio, situación que nos obliga a analizar, aunque sea en forma general, la lógica y los alcances de este importante Acuerdo.

Los grandes mensajes del TLC:

Como hemos mencionado, el TLC fue el gran impulsor del cambio del sistema aduanero peruano. Los convenios suscritos a nivel de la Comunidad Andina (CAN), y de la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI) no sirvieron a los propósitos de agilizar el comercio exterior y de generar herramientas que faciliten y dinamicen el intercambio comercial.

El Capítulo V del TLC (Procedimientos Aduaneros) se apoya en premisas simples y concretas en función a las cuales se desarrolló una estructura legal que, no necesariamente, estaba en consonancia con la normativa peruana. Como la "cuerda se rompe por el lado más débil", es claro que la normativa que tuvo que adecuarse (felizmente y fue para bien) a un modelo distinto (el modelo americano) fue la peruana.

Así, si se quería culminar exitosamente con la negociación del TLC se tenían que asumir compromisos de cambio y adecuación de la normativa interna, para lo cual se estableció un cronograma que, a la fecha, se viene cumpliendo.

Pero, ¿cuáles fueron estas premisas "simples y concretas" que transformaron el sistema aduanero peruano? Desde nuestro punto de vista, fueron las siguientes:

Los grandes mensajes del Capítulo V del TLC:

Simplificación Aduanera	"Retirar las mercancías de inmediato o casi de inmediato"
Seguridad Jurídica	"Evitemos sorpresas"
Gestión del Riesgo	"Focalicemos los controles"
Uso de Tecnologías de la Información	"Automaticemos los procesos"
Envíos de Entrega Rápida	"Generemos procedimientos expeditos que permitan reducir

La simpleza de estos enunciados está directamente relacionada con el sentido común que les sirve de sustento. De todos estos mensajes, creemos que el más importante está relacionado con el necesario proceso de simplificación de la normatividad aduanera que haga posible *"que las mercancías sean retiradas de los recintos aduaneros en un plazo máximo de 48 horas"*; en otras palabras, con el hecho de permitir que los dueños o consignatarios retiren las mercancías de los recintos aduaneros (retiro incondicional que supone su libre disposición), en forma inmediata o casi inmediata. Este y no otro fue el real detonante del cambio.

En efecto, si tenemos en consideración los tiempos promedio de permanencia de las mercancías en los recintos aduaneros que se han venido manejando en el país (entre 4 a 8 días dependiendo del canal de control asignado), la Implementación de la figura de levante "inmediato o casi inmediato" que subyacía implícito en el TLC, no podía más que generar un cambio drástico en la forma en la que las cosas venían funcionando. En otras palabras, "la valla se puso muy alta" para nuestra trasnochada legislación. La normativa imperante no se daba abasto para semejante nivel de compromiso. El cambio era inminente y la flexibilización del control aduanero también.

Nueva Ley General de Aduanas.

El sistema aduanero imperante en el momento de la negociación del TLC (y que a la fecha aún está vigente ya que el nuevo sistema entrará en vigencia recién el 1 de enero de 2010), además de estar sustentado en una fórmula de "Despacho Ex - Post" (inicio de trámites luego que la mercancía arribara al país), lo estaba también en: (i) la obligación de ingresar temporalmente las mercancías a lugares físicos delimitados y autorizados por la aduana (concebidos como "zona primaria aduanera") denominados "Terminales de Almacenamiento"; (ii) la aplicación de la figura de la "Prenda Aduanera", en función a la cual las mercancías constituían garantía del pago de los derechos y tributos de importación que su ingreso al país generaba o podían generar; y (iii) la conceptualización del "Levante Aduanero" como el acto en función al cual culminaba el "Despacho Aduanero".

Un sistema aduanero sustentado en los elementos antes mencionados, generaba una serie de "tiempos muertos", los mismos que, finalmente, se traducían en una considerable demora en cuanto al retiro de las mercancías de los recintos aduaneros. Ello, como es de suponer, generaba sobrecostos en las operaciones de comercio exterior (mayores pagos por almacenaje, seguro, sobrestadía de contenedores, etc.) con los consabidos perjuicios que ello irroga no sólo a los usuarios del sistema (operadores de comercio exterior), sino también al consumidor final (a quien se le trasladarán estos mayores costos).

Por lo expuesto, una modificación normativa ("maquillaje") no era suficiente. Lo que se requirió fue la elaboración de una Nueva Ley General de Aduanas (NLGA) que

estableciera los lineamientos generales del nuevo sistema aduanero. Así, con la dación de la NLGA (Dec. Leg. N° 1053 publicado el 27 de junio de 2008¹¹) lo que era la excepción pasó a ser la regla general, es decir, el despacho regular (normal) es ahora uno sustentado en una "fórmula anticipada de despacho" (Despacho Ex-Ante), en función a la cual se permite el inicio de procedimientos y trámites antes que las mercancías arriben al país. De este modo, la Aduana podrá obtener, con anticipación a la llegada de la mercancía, aquella información relevante e indispensable para poder activar la maquinaria aduanera (y el control aduanero implícito en ella) en forma adelantada, permitiéndose así que los elementos de la "ecuación aduanera"¹² inicien su respectiva interacción en forma anticipada. La mercancía llegaría al país contando ya con su respectiva "partida de nacimiento" (destinación aduanera, asignación de canal de control, etc.).

Adicionalmente a la consagración como regla general de una fórmula de "Despacho Ex-Ante", la NLGA también introdujo tres modificaciones del todo relevantes: (i) el no ingreso obligatorio de las mercancías arribadas al país a Terminales de Almacenamiento o Depósitos Temporales; (ii) la creación de un sistema de "Garantías Globales o Específicas" que sustituyan a la tradicional "prenda aduanera"; y (iii) la posibilidad de otorgar el "Levante Aduanero" antes que el "Despacho Aduanero" haya culminado¹³.

De otro lado, deberá tenerse presente que el hecho que los mensajes o premisas del TLC hayan sido incorporados en la NLGA originó que las disposiciones del TLC trasciendan dicho Acuerdo y resulten de aplicación de modo general y en forma independiente del origen americano de las mercancías o del destino de las exportaciones peruanas a dicho mercado (el americano). Es decir, las reglas serán las mismas sin distinción de origen ni destino.

¹¹ Norma que formó parte del paquete normativo que el Gobierno tuvo que aprobar en el proceso de implementación del TLC

¹² Para fines didácticos, podríamos decir que en las actividades aduaneras interactúan tres elementos que conforman lo que se ha denominado "ecuación aduanera": (a) los sujetos (autoridad aduanera y operadores de comercio exterior); (b) el objeto (la mercancía que ingresa o sale del país); y (c) el canal comunicante (mecanismo que permite que los "sujetos" puedan relacionarse, de un lado, con el "objeto", y, de otro, entre ellos mismos).

¹³ Mecanismo innovador que tiene por finalidad agilizar el proceso del levante a efectos de poder retirar las mercancías, en la mayor medida posible, dentro de las 48 hrs siguientes al término de la descarga (cumpliendo así con las disposiciones del TLC).

Implementación de una Mentalidad Facilitadora:

La realidad no cambia porque cambia la ley, sino porque cambian las personas (su forma de pensar y de entender la realidad).

En efecto, el modelo americano se sustenta, principalmente, en la buena fe en cuanto al accionar del operador del comercio exterior. En este sistema, la autoridad aduanera mantiene un nivel de confianza alto en relación con aquello que le es declarado por dicho operador. Lo mencionado, merece una reflexión: aun cuando el accionar sustentado en la "buena fe y en la presunción de veracidad" constituye principio rector de las actividades aduaneras en nuestro país (ello es expresamente señalado por la NLGA), desafortunadamente en el Perú ha imperado una "cultura de la desconfianza", en base a la cual la palabra empeñada y la declaración efectuada aún no han encontrado el posicionamiento y respeto que se merecen; ello, ha sido consecuencia, en muy buena medida, de la actuación desleal y fraudulenta de algunos operadores de comercio exterior, que en efecto existen y cuyo accionar, se quiera o no, empaña y genera dudas respecto de la actuación y actividades de aquellos otros que actúan correctamente. Por tanto será necesario trabajar tanto en el ámbito público como privado, en la generación y consolidación de una "cultura de la confianza" que nos eleve como personas y como país a niveles superiores de convivencia y de generación de progreso y desarrollo.

11. La Aduana.

11.1. Concepto Formal y Material de Aduana:

Respecto al concepto formal de aduana, Luis Labastida señala que: "Se entiende por Aduanas, a las oficinas encargadas de percibir los derechos, impuestos sobre las mercancías a su entrada o salida del territorio nacional y exigir que se realice la importación o exportación en la forma prevenida por la ley".

Esta es una definición formal de aduana, pues se refiere al aspecto físico de la institución; es decir, al lugar en donde los operadores de comercio exterior deben realizar sus trámites aduaneros correspondientes, según sea el régimen aduanero elegido, pagando los derechos aduaneros y demás tributos aplicables. De esta

forma, habrá tantas aduanas como oficinas abiertas para realizar los trámites aduaneros, las mismas que estarán determinadas por la jurisdicción que se le asigna a cada una de ellas.

En cuanto al concepto material, el glosario de términos de comercio exterior de ALADI define a la administración de aduana como:

“El servicio de la administración responsable de la aplicación de la legislación aduanera y de la recaudación de los derechos e impuestos, y que también tiene la responsabilidad en la aplicación de otras leyes y reglamentos relativos a la importación, exportación, circulación o depósito de mercancías”

El Consejo de Cooperación Aduanera, por su parte, señala que las aduanas:

“(...) son los servicios administrativos especialmente encargados de la aplicación de la legislación relativa a la importación y a la exportación de las mercancías y a la percepción de los ingresos públicos provenientes de los derechos e impuestos que se aplican a las mercancías”

Estos ejemplos claramente definen a la aduana como institución y a sus funcionarios. En ese sentido, la aduana es el organismo del Estado con el cual se ejerce la potestad (potestad aduanera) de controlar el comercio exterior de un país. Para ejercer esta potestad, se le asigna a la aduana una serie de facultades para aplicar y velar por el cumplimiento de la legislación en la materia; fundamentalmente referida al ingreso y salida de mercancías, medios de transporte y personas dentro de un territorio aduanero.

De acuerdo con esta definición entonces, en el concepto material de aduana encontramos tres elementos que identifican a la institución: La competencia para aplicar la legislación sobre comercio exterior, la potestad aduanera, y el territorio. La delimitación legislativa que se haga de estos elementos determina la extensión de la facultad de la aduana para cumplir con su encargo. Estos son los elementos que enmarcan el accionar de la aduana como organismo del Estado (REAÑO, R., 2010, pp. 39-41).

11.2. Elementos del concepto material de Aduana.

11.2.1. Competencia de la Aduana:

Hemos dicho que uno de los elementos del concepto material de aduana es su competencia, la que debemos entender como la facultad que tiene este organismo para cumplir con su función.

Estas facultades están definidas en la legislación nacional de cada país, sea dentro de una ley o código aduanero o en estatuto especial. En todo caso, la competencia de la aduana se resume en el ejercicio de la potestad aduanera; es decir, en su habilidad para aplicar la legislación sobre comercio exterior, controlando el ingreso o salida de mercancías, medios de transporte y personas, y recaudando los gravámenes correspondientes.

En algunas legislaciones a la competencia aduanera también se le llama jurisdicción, aunque éste término viene a ser el género; pues la jurisdicción aduanera la tiene el Estado dentro de su política económica, más concretamente la de comercio, ya que es el Estado el titular de la potestad aduanera solamente que para efectos prácticos delega dicha jurisdicción a un organismo especializado, otorgándole la correspondiente competencia para ejercer en forma delegada la jurisdicción. Entendemos entonces que el término correcto es competencia aduanera.

Hoy en día, esta independencia administrativa y técnica es apreciada por otros países en los que la aduana se ha estructurado o reestructurado como organismo a parte de cualquier ministerio, con el fin de dotarla de la calidad técnica que el comercio exterior globalizado actual requiere en mayor medida, fundamentalmente para hacer más competitivo el comercio de un país. El Perú no fue ajeno a esta necesidad y en el penúltimo decenio del siglo pasado entró en una etapa de modernización aduanera que tuvo como punto inicial, en cuanto a administración aduanera, la independencia de la aduana.

En efecto, y adelantándose a la legislación que liberalizó el comercio exterior dictada en aquella época, mediante Ley N° 24829 se crea la Superintendencia Nacional de Aduanas (originalmente abreviada como SUNAD y posteriormente ADUANAS para evitar confusiones con SUNAT) como institución pública descentralizada del sector Economía y Finanzas, con autonomía funcional, técnica, financiera y administrativa.

Sin embargo, mediante Decreto Supremo 061-2002-PCM, el gobierno dispuso la fusión por absorción entre la SUNAT y ADUANAS. Mediante esta función, ADUANAS fue absorbida por la SUNAT, la que se encargará de ejecutar las funciones aduaneras de la primera. Dentro de los considerandos de este dispositivo, se señala que "existe una concordancia sustancial entre las funciones, atribuciones encomendadas y organización de ambas instituciones, lo cual hace factible su integración". Además, se indica que con esta medida se evitará la duplicidad de funciones, generando una mejora en los servicios y un aumento en la productividad de los recursos (Ídem: pp. 44-46).

11.2.2. Territorio Aduanero:

En nuestro país nos hemos acostumbrado a utilizar la locución "territorio aduanero" para generalizar a todo aquel espacio geográfico parte del Perú en donde se aplica la legislación aduanera, olvidando que existen algunos espacios geográficos delimitados en donde además de aplicar la legislación aduanera general se aplica una específica y que la aplicación mecánica de éstas podría anular la esencia de algunas figuras aduaneras si es que no afirmamos la existencia de un "territorio extraaduanero", como veremos más adelante.

A fin de entender la locución "territorio aduanero", veamos que dice la definición del artículo 2 de la Ley General de Aduanas:

"Territorio aduanero.- Parte del territorio nacional que incluye el espacio acuático y aéreo, dentro del cual es aplicable la legislación aduanera. Las fronteras del territorio aduanero coinciden con las del territorio nacional.

La circunscripción territorial sometida a la jurisdicción de cada Administración Aduanera se divide en zona primaria y zona secundaria"

Partiendo de esta definición legal, Ricardo J. Rosas Buendía expresa las siguientes ideas:

- ✓ El "territorio aduanero" está superpuesto al territorio nacional¹⁴, pues no existiría un "territorio aduanero" si primero no hay un territorio nacional en donde el Estado respectivo dispone a través de la legislación aduanera crear el "territorio aduanero".
- ✓ La legislación aduanera ha creado su propio ámbito de aplicación espacial, este último está constituido por el "territorio aduanero" y por el "territorio extraaduanero". En buena cuenta, estos territorios existirán en tanto la legislación aduanera así lo crea necesario.
- ✓ La extensión geográfica máxima del "territorio aduanero" tiene su límite en las fronteras políticas de nuestro país (territorio nacional), de ahí que incluye el espacio acuático y aéreo del mismo. Respecto al espacio acuático del territorio aduanero cabe presentar lo expresado por el Tribunal Fiscal para el caso "EMERGÍA S.A." mediante la RTF N°8615-A-2001:

¹⁴ El artículo 54 de la Constitución Política de 1993 establece cual es el territorio del Estado peruano: *"El territorio del Estado es inalienable e inviolable. Comprende el suelo, subsuelo, el dominio marítimo y el espacio aéreo que los cubre.*

El dominio marítimo del Estado comprende el mar adyacente a sus costas, así como su lecho y subsuelo, hasta la distancia de doscientas millas marinas medidas desde las líneas de base que establece la ley.

En su dominio marítimo, el Estado ejerce soberanía y jurisdicción, sin perjuicio de las libertades de comunicación internacional, de acuerdo con la ley y los tratados ratificados por el Estado. El Estado ejerce soberanía y jurisdicción sobre el espacio aéreo que cubre su territorio y el mar adyacente hasta el límite de las doscientas millas, sin perjuicio de las libertades de comunicación internacional, de conformidad de la ley y con los tratados ratificados por el Estado".

“Ahora bien, en cuanto al asunto de fondo de la materia de controversia en sí, debemos indicar los siguiente:

El artículo 10° del Decreto Legislativo N° 809, Ley General de Aduanas, establece textualmente lo siguiente:

El territorio aduanero es la parte del territorio nacional que incluye el espacio acuático y aéreo, dentro del cual es aplicable la legislación aduanera. Las fronteras del territorio aduanero coinciden con las del territorio nacional.

De acuerdo a ello, es claro que todas aquellas mercancías que ingresan a territorio aduanero deben sujetarse a las disposiciones aduaneras vigentes, entre ellas, las relacionadas al nacimiento, determinación y extinción de la obligación tributaria aduanera.

Asimismo, debemos precisar que vía interpretación literal y sistemática de los dispositivos citados, podemos señalar que el territorio aduanero es coincidente con el territorio nacional y que éste comprende el dominio marítimo, el cual a su vez comprende el mar adyacente a sus costas, así como su lecho y subsuelo, hasta la distancia de doscientas millas marinas medidas desde las líneas de base que establece la ley.

En este punto, es necesario precisar que de los dispositivos citados no se desprende de forma alguna lo señalado por la recurrente en el sentido que la zona marítima de 200 millas declarada por el Perú sólo tiene fines económicos (zonas exclusiva marítima) para la preservación, protección, conservación y utilización de recursos naturales y no constituyen mar territorial y tampoco forman parte del territorio nacional; y que por ello el territorio nacional sólo se extiende por 12 millas.

Por el contrario, el artículo 54° señala de forma clara que las 200 millas de dominio marítimo en mención se encuentran comprendidas como parte del territorio del *Estado Peruano*. En realidad los argumentos de la recurrente encuentran sustento más bien en la *Convención del Mar de las*

Naciones Unidas, instrumento legal que no ha sido suscrito por el Perú y por tanto no aplicable en este caso.

En cuanto a lo señalado en el Oficio N° RE (DFL-AMA) N°2-5-E/130 del 08 de febrero de 2001 y el Oficio N° RE (DFL-AMA) N° 2-5-E/405, debemos indicar que de acuerdo al artículo 9° del Decreto Legislativo N° 809, ADUANAS es el organismo del Estado para interpretar y emitir pronunciamiento técnico-tributario sobre los alcances de las disposiciones legales en materia aduanera.

No obstante ello, es conveniente indicar que los oficios en mención ratifican que el territorio del Estado peruano está comprendido por 200 millas de dominio marítimo, y en consecuencia, independientemente del significado que puede atribuirse a tal denominación, es claro que el territorio aduanero, de conformidad a lo establecido en el artículo 10° de la Ley General de Aduanas, comprende también dichas 200 millas, siendo por ello aplicable la legislación aduanera a las mercancías que se encuentran dentro de ellas.

En ese sentido debemos indicar que, independientemente de las funciones que cumpliría dicha mercancía, la recurrente ingreso el cable en cuestión para su uso en el territorio aduanero peruano, según se aprecia de la Declaración Única de Aduanas N° 118-2001-10-018314 del 19 de febrero del 2001, formalizando así el régimen aduanero de importación definitiva y dando lugar al nacimiento de obligación tributaria respectiva, conforme lo indica el artículo 12° de la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N°809" (Asesor Empresarial, 2010, p. 67).

- ✓ El "territorio aduanero" está dividido, a diferencia del territorio nacional¹⁵, en jurisdicciones aduaneras (Intendencias de Aduana). Cada Intendencia de Aduana tiene una circunscripción territorial en donde ejerce

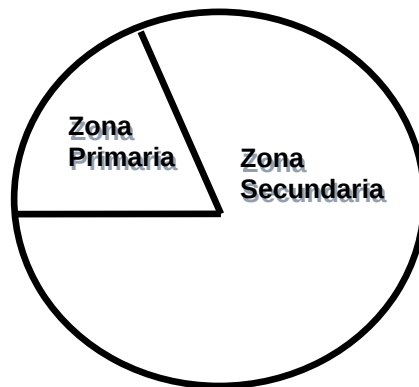
¹⁵ La Constitución Política de 1993 establece en su artículo 189 que: "El territorio de la República está integrado por regiones, departamentos, provincias y distritos..."

jurisdicción, así tenemos, por ejemplo, a la Intendencia de Aduana Marítima del Callao que ejerce jurisdicción en la siguiente circunscripción territorial:

Provincias de: Lima, Huarochirí, Canta, Yauyos, Cañete, provincia Constitucional del Callao (excepto área del Aeropuerto Internacional "Jorge Chávez"), Huancayo, Concepción, Jauja, Tarma, Junín, Yauli, Chanchamayo, Satipo, Pasco, Daniel Carrión, Oxapampa, Cajatambo, Huaral, Oyón, Barranca, Huaura y Chupaca.

Como podemos apreciar la circunscripción territorial de esta intendencia abarca, total o parcialmente, varios departamentos.

Ahora bien, cada jurisdicción aduanera está dividida aduaneramente en zona primaria y zona secundaria. Veamos como el artículo 2 de la Ley General de Aduana define estas zonas:



D. Zona Primaria.

“Parte del territorio aduanero que comprende los puertos, aeropuertos, terminales terrestres, centros de atención en frontera para las operaciones de desembarque, embarque, movilización o despacho de las mercancías y

las oficinas, locales o dependencias destinadas al servicio directo de una aduana. Adicionalmente, puede comprender recintos aduaneros, espacios acuáticos o terrestres, predios o caminos habilitados o autorizados para las operaciones arriba mencionadas. Esto incluye a los almacenes y depósitos de mercancía que cumplan con los requisitos establecidos en la normatividad vigente y hayan sido autorizados por la Administración Aduanera”.

Para el Dr. Reaño, R. (2010), la zona primaria es la adyacente al medio de entrada o salida de la mercancía y en donde, normalmente, se encuentra físicamente la oficina aduanera y; por ende, es el lugar donde se realizan las operaciones aduaneras sobre las mercancías que se encuentran en dicha zona. Es más, normalmente las mercancías pueden ser objeto de manipulación solo en esta zona aduanera.

E. Zona Secundaria:

“Parte del territorio aduanero no comprendida como zona primaria o zona franca”.

La zona secundaria es más extensa que la primaria ya que ésta última solo cuenta con el área necesaria para realizar las operaciones aduaneras. La zona secundaria será aquella parte de la circunscripción aduanera en donde la oficina aduanera correspondiente ejerce su competencia en forma exclusiva. La zona secundaria, entonces, es la concreción territorial de la jurisdicción aduanera local. Dentro de esta zona secundaria, la aduana competente ejerce todas las facultades de la potestad aduanera.

Por otro lado, una precisión que vale la pena mencionar es que en la zona secundaria (y de allí su distinción operativa) no se pueden realizar operaciones aduaneras¹⁶; estas se hacen exclusivamente en la zona primaria, de manera tal que la mercancía debe abandonar la zona primaria

¹⁶ Aquí existe una excepción a la regla. Se trata de los denominados depósitos de campo que constituyen locales autorizados por la aduana en donde el importador almacena su mercadería y que se encuentra fuera de la zona primaria. Técnicamente, este depósito se considera ubicado dentro de la zona primaria para efectos aduaneros.

con un régimen aduanero determinado, según lo solicitado por el importador, consignatario o dueño de ella.

Ahora bien, el territorio aduanero está dividido desde la óptica de la tributación aduanera en ciertas zonas tributarias. En efecto, así tenemos la zona de tributación común y zona de tributación especial. Estas zonas tributarias son mencionadas por el literal b) del artículo 140 de la Ley General de Aduanas:

“Artículo 140°.- Nacimiento de la obligación tributaria aduanera:

La obligación tributaria aduanera nace:

(...)

b) En el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común, en la fecha de presentación de la solicitud de traslado”

Las regiones geográficas del territorio nacional regidas por un régimen o tratamiento aduanero especial; pueden ser instituidas en mérito de tratados o convenios internacionales, o normas internas. Sobre ellas recae la presunción legal de “extraterritorialidad aduanera”, que implica considerar a las mercancías importadas al amparo de tales regímenes, sólo nacionalizadas respecto a dichos territorios.

El dueño, consignatario, o responsable de estas mercancías que tuviera la intención de trasladarlas posteriormente al resto del territorio aduanero, debe pedir previamente la autorización a la Intendencia de Aduana competente y cancelar los derechos diferenciales, es decir, los tributos dejados de pagar en mérito al trato especial al cual se ha acogido inicialmente.

Los territorios aduaneros especiales se clasifican en los siguientes:

F. Zonas Geográficas de Tributación Especial:

Las zonas francas son áreas debidamente delimitadas, en las que rigen franquicias parciales o totales y los bienes no se sujetan al control habitual que ejerce la Autoridad Aduanera sobre el tráfico internacional.

En estas zonas puede haber una exoneración total o parcial de los derechos arancelarios como son derechos Ad Valorem, la sobretasa adicional y derechos específicos variables.

En el ámbito mundial existen más de ciento cinco zonas francas ubicadas alrededor de sesenta países, recibiendo distintas denominaciones: Territorios francos, ciudades francas, puertos francos, depósitos francos, entre otros.

En nuestro país, las zonas geográficas de tributación especial vigentes son:

a. Los CETICOS:

Estas zonas francas se instituyen con los Decretos Legislativos N° 842 y 864, expedidos en año 1996, unificados mediante el Decreto Supremo N° 112-97-EF¹⁷ que aprueba Texto Único Ordenado de las normas que regulan los Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios (CETICOS) de las ciudades de Ilo, Matarani, Tacna y Paita, y mediante la Ley N° 26953 del 21 de mayo de 1998 crea los CETICOS Loreto.

El artículo 3° del referido TUO disponía que las empresas que se constituyan o establezcan en los CETICOS de Ilo, Matarani y Paita, hasta

¹⁷ Antes de la dación de dichas normas existían las Zonas Francas de Industriales de Ilo, Matarani y Paita y la Zona de Tratamiento Especial Comercial de Tacna.

el 31 de diciembre de 2012 y cuyas operaciones anuales correspondan en no menos del 92 por ciento a la exportación de los bienes que producen, estarán exoneradas hasta el 31 de diciembre del año 2012 del IR, IGV, IPM, ISC y de todo impuesto, tasa, aportación o contribución, tanto del gobierno central como municipal, incluso de aquellos que requieren de norma exoneratoria expresa.

Al respecto, por Ley N° 29479, publicada el 18 de diciembre de 2009, se ha ampliado dicho plazo hasta el 31 de diciembre de 2022. Complementariamente se establece que las mercancías permanecerán en los CETICOS para el desarrollo de las actividades permitidas hasta el 31 de diciembre de 2022.

Según hemos sabido, la razón para esta prórroga es buscar una tendencia de homologación entre los plazos de vigencia de este régimen en relación con otros de similares características, como: (i) el de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna (ZOFRATACNA), cuyos beneficios tributarios tendrían vigencia hasta 2022, (ii) el de la Zona Económica Especial de Puno (ZEEDEPUNO), cuyos beneficios tributarios tendrían vigencia hasta 2027; y, (iii) el de CETICOS Loreto, cuyos beneficios tributarios tendrían vigencia hasta el 2048.

Actualmente, los CETICOS son administrados por la Comisión Nacional de Zonas Francas de Desarrollo CONAFRAN, el cual es un organismo de carácter multisectorial.

En el citado TUO se reconoce la necesidad de establecer estas zonas de desarrollo empresarial para promover el desarrollo económico de las zonas sur y norte del país, en el área del comercio, industria y captación de la inversión; disminuir los efectos negativos de la centralización y fortalecer las fronteras.

Los CETICOS constituyen áreas geográficas debidamente delimitadas que tienen la naturaleza de zonas primarias aduaneras de trato especial, destinadas a la realización de actividades productivas diversas, para lo

cual pueden emplear insumos nacionales, nacionalizados y extranjeros, así como la prestación de servicios de reparación, reacondicionamiento de bienes, modificaciones, mezclas, envasado, maquila – proceso de incorporación de valor agregado consistente en mano de obra –, transformación, perfeccionamiento activo, distribución y almacenamiento de bienes, ensamblaje – acoplamiento de partes, piezas y subconjuntos, resultando un producto distinto a sus componentes-, entre otras actividades determinadas en el Art. 7° del Reglamento de los CETICOS aprobado por el D.S. N° 023-96-ITINCI y normas complementarias.

El territorio donde se ubican los CETICOS dentro del Perú son los siguientes:

➤ ***Zona Norte del Perú: CETICOS Paita – Tumbes:***

El CETICOS PAITA se encuentra ubicado en el distrito y provincia de Paita, departamento de Piura y cuenta con un área total de 940, 66 hectáreas.

EL CETICOS TUMBES.- Mediante la Ley N° 29704, publicada el 10 de junio de 2011, se ha creado en el departamento de Tumbes el Centro de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios denominado CETICOS Tumbes. El objeto de esta norma es generar a través de la creación del CETICOS Tumbes un polo de desarrollo en la frontera norte del país para incrementar la mano de obra directa e indirecta.

Son de aplicación a las empresas establecidas o que se establezcan en el CETICOS Tumbes los beneficios, plazos y disposiciones contenidas en el Título I del TUO de las normas con rango de ley emitidas en relación a los CETICOS, aprobado por D. S. N° 112-97-EF, a excepción de lo siguiente:

- El plazo para la instalación de las empresas, así como para la vigencia de las exoneraciones e inafectaciones tributarias, rige a partir de la publicación de la Ley N° 29704 hasta el 31 de diciembre del año 2022.
- La reexpedición de mercancías ingresadas por aduanas distintas a la de Tumbes puede efectuarse por cualquier aduana del país.
- No pueden realizarse en el CETICOS Tumbes las actividades dedicadas a la explotación de hidrocarburos, servicios públicos o servicios o actividades que sean materia de concesión por el Estado.

➤ **Zona Sur del Perú: CETICOS Matarani-Ilo:**

El CETICOS MATARANI se encuentra ubicado en el distrito y provincia de Islay, departamento de Arequipa y cuenta con un área total de 354.48 hectáreas.

El CETICOS ILO se encuentra ubicado en el distrito y provincia de Ilo, departamento de Moquegua y cuenta con un área total de 163.50 hectáreas.

➤ **Zona Oriente del Perú: CETICOS Loreto:**

También se establecieron los CETICOS en la zona de la selva al dictarse la Ley N° 26953. El texto del artículo 3° del Texto Único Ordenado de las normas con rango de ley emitidas en relación con los CETICOS, establece que se entenderá como “operaciones” a:

“- Las exportaciones.

- La reexpedición de mercancías.

- Las establecidas en el artículo 1° de la Ley del IGV, tales como: La venta en el país de bienes muebles, la prestación o utilización de servicios, los contratos de construcción, la primera venta de

inmuebles que realicen los constructores de los mismos, la importación de bienes”.

El régimen aduanero especial que rige en los CETICOS establece la inafectación de derechos arancelarios sobre las mercancías procedentes del exterior que ingresan a su jurisdicción; asimismo, faculta la reexpedición de éstas al exterior sin haber sufrido ningún tipo de transformación, elaboración o reparación. Por otro lado, establece lógicamente, que para el traslado de tales mercancías al resto del territorio peruano se deben cancelar los derechos arancelarios y demás tributos a la importación materia de exportación.

Los bienes finales de los CETICOS pueden ingresar al resto del territorio nacional bajo los regímenes de admisión temporal, importación temporal y reposición de mercancías en franquicia.

Respecto del ingreso de mercancías nacionales y la prestación de servicios provenientes del resto del territorio nacional hacia los CETICOS se considera una “exportación definitiva” de una mercancía puede generar el derecho de restitución de derechos arancelarios de acuerdo al régimen de Drawback, obtener un certificado de Reposición de Mercancías en Franquicia, regular total y parcialmente un despacho de Admisión o Importación Temporal y, la restitución del IGV de acuerdo a las disposiciones en materia tributaria relativa a las exportaciones.

b. La Zofratacna.-

Mediante la Ley N° 27688 con sus modificatorias: Ley N° 27825 y Ley N° 28599 se constituye la “Zona Franca y Zona Comercial de Tacna” (Zofratacna)-Reglamento D.S N° 011-2002-2006/MINCETUR, cuyo TUO fue aprobado por D.S N° 002-2006-MINCETUR, constituye una zona de

exclusión aduanera ya que en el presente caso, no rige la autoridad ni la legislación aduanera para efectos tributarios, es decir se considera extraterritorial y no están sometidos al control habitual de la Autoridad Aduanera¹⁸.

El análisis de las normas que regulan de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, son motivo de estudio de la presente investigación, por lo que serán tratadas detalladamente en capítulos posteriores.

c. Régimen de la Amazonía.-

El Régimen Tributario para la Selva se encuentra regulado en la Ley N° 27037 “Ley de Promoción de la Inversión en Amazonía” y modificatorias, además de lo regulado en la Ley del IGV e ISC que consiste principalmente en un reintegro tributario equivalente al monto del IGV de las adquisiciones que efectúen a sujetos ubicados en el resto del país. El presente régimen ha sido tratado en un subcapítulo aparte¹⁹ por estar considerado como antecedente de la presente investigación.

d. La Zona Franca Aérea.-

Mediante Decreto Supremo N° 429-H y modificatorias, emitido el 2 de noviembre de 1965 se estableció una zona franca en los aeropuertos internacionales para depositar material de uso aeronáutico que requirieran las compañías nacionales y extranjeras de servicio nacional e internacional, señalando que los materiales aeronáuticos que lleguen al

¹⁸ Régimen que se estudiará en forma específica más adelante al ser tema principal en la investigación.

¹⁹ Será considerado en el Subcapítulo III que lleva su nombre.

territorio de la República y permanezcan dentro de los límites de los Aeropuertos Internacionales no estarán afectos a pago alguno por concepto de derechos de importación, consulares, adicionales u otros, impuestos, gravámenes o recargos de cualquier naturaleza, en vista que se trata de materiales que no se internan al país y permanecen bajo control aduanero dentro de los límites de la zona franca, en espera de su utilización tanto en las aeronaves como en los servicios técnicos de tierra.

e. Zona Especial constituida por el Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano.-

Es una zona de tributación especial el territorio comprendido por el Protocolo Modificador del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano-Colombiano de 1938 (PECO). Dicho territorio comprende para el caso peruano los departamentos de Loreto, San Martín y Ucayali. Respecto al tema tributario aduanero, cabe mencionar, por ejemplo, al Arancel Común (instrumento anexo al Protocolo) que establece la desgravación total de ciertas mercancías que deberán ser para el uso y consumo exclusivo de los mencionados departamentos, en tal sentido, cuando el beneficiario decida trasladar dichas mercancías a otros departamentos (zona de tributación común) no comprendidos por el PECO tendrá que asumir el pago de los tributos aduaneros que correspondan.

f. Zona Económica Especial de Puno:

Bajo el argumento de contribuir al desarrollo socioeconómico sostenible del departamento de Puno vía la promoción de la inversión y desarrollo tecnológico, por Ley N° 28864 – publicada el 6 de agosto de 2006 – (en adelante “la Ley”), se establecieron las disposiciones de creación y

aplicación de la Zona Económica Especial de Puno (ZEEDEPUNO)²⁰. Dichas disposiciones entraron en vigencia el 29 de abril del año 2007, cuando su Reglamento fue aprobado por D. S. N° 050-2007-EF, publicado el día anterior (28 de abril).

Conforme al **artículo 2° de la Ley**, se entiende por ZEEDEPUNO a la parte del territorio nacional perfectamente delimitada y cercada en el departamento de Puno, conforme a lo que se señalará por Decreto Supremo de próxima publicación, en la que las mercancías que en ella se internen se consideran como si no estuviesen en el territorio aduanero para efectos de los derechos e impuestos de importación, bajo la presunción de extraterritorialidad aduanera, gozando de un régimen especial en materia tributaria. La extraterritorialidad no alcanza al ámbito tributario no aduanero, el que se rige, en lo no previsto expresamente por la Ley, por las disposiciones tributarias vigentes en el Perú.

La administración de la ZEEDEPUNO será ejercida por un Operador, que es la persona jurídica de derecho privado a la que se le ha otorgado la concesión²¹ para realizar las actividades de promoción, dirección y administración exclusivamente dentro del perímetro de la ZEEDEPUNO, encontrándose bajo supervisión del Ministerio de Comercio Exterior y Turismo (MINCETUR) a través de la CONAZEDE. Ahora bien, mientras no se otorgue la concesión, la condición de Operador será ejercida por el Comité de Administración, que es un organismo público descentralizado del MINCETUR, integrado por representantes de los sectores y entidades señalados en el artículo 31° de la Ley, que tiene autonomía

²⁰ En su momento dichas disposiciones fueron cuestionadas pues contravenían los principios de política fiscal del Marco Macroeconómico Multianual 2007-2009, pues al basarse en exoneraciones de impuestos fomentan el uso de este mecanismo como medio artificial de promoción sectorial y regional, lo que implica un trato discriminatorio frente a las actividades que se desarrollan en el resto del territorio nacional, tal como se señaló en el Informe N° 229-2006-EF/66.01 que el Ministerio de Economía y Finanzas remitió al Congreso de la República con ocasión del pedido de opinión sobre el proyecto de la ZEEDEPUNO.

²¹ La concesión será otorgada mediante concurso público, de acuerdo con las reglas fijadas por el D. S. N° 059-96-PCM, TUO de las normas con rango de ley que regulan la entrega en concesión al sector privado de las obras públicas de infraestructura y de servicios públicos.

administrativa, técnica, económica, financiera y operativa, pero que también está sujeto a supervisión por la CONAZEDE.

Las actividades comprendidas al interior de la ZEEDEPUNO, podrán ser realizadas por los considerados como usuarios²² y son las señaladas en el Art. 5 de la ley (aunque hay que tener en cuenta que la misma ha autorizado que por Decreto Supremo pueden incluirse otras).

La Ley y su Reglamento han establecido una serie de beneficios tributarios aplicables a los usuarios de la ZEEDEPUNO, los mismos que están supeditados –como lo está la vigencia y aplicación de la Ley– a que en un plazo máximo de 2 años, contados desde el 6 de agosto de 2006, se cuente con los estudios y condiciones necesarios para la implementación y funcionamiento de la ZEEDEPUNO.

Ahora, debemos indicar que, conforme se ha señalado en el Reglamento, la calidad de usuario de la ZEEDEPUNO no exime del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales referidas al Impuesto a la Renta (IR) y demás tributos, cuando corresponda. A su vez, la pérdida de la calidad de usuario no excluye del cumplimiento de los tributos dejados de pagar, incluidos los intereses y sanciones que correspondan, de ser el caso.

Los beneficios tributarios aplicables son los siguientes:

²² Se entiende por Usuario a la persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que luego de un proceso de selección mediante Subasta Pública, celebra contrato de cesión en uso oneroso de los lotes de terreno de la ZEEDEPUNO, y de ser el caso con sus edificaciones. También califica como usuario la persona natural o jurídica, que ejerce la opción de compra de los terrenos y de ser el caso con sus edificaciones, recibidos en cesión en uso (siempre que hayan invertido en el desarrollo de sus actividades de acuerdo al Plan de inversiones presentado y cumplido con las obligaciones que establezca la Ley y su Reglamento para los usuarios), o la compra inmediata de los mismos. Establecida la relación contractual entre la Administración de la ZEEDEPUNO y el usuario, este no podrá ceder en todo ni en parte los derechos y obligaciones que del contrato se deriven, salvo autorización que se concederá en cada caso por dicha Administración.

Exoneraciones tributarias.- En primer lugar, los usuarios están exonerados del IR, Impuesto General a las Ventas (IGV), Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), Impuesto de Promoción Municipal (IPM), Impuesto Extraordinario de Solidaridad (IES), y de todo tributo (tanto del gobierno central, regional y municipal, creado o por crearse, inclusive de aquellos que requieran de norma exoneratoria expresa), excepto las Aportaciones a ESSALUD y las tasas.

A su vez, las operaciones que se efectúen entre los usuarios dentro de la ZEEDEPUNO están exoneradas del IGV e IPM, siempre que dichas operaciones sean respecto de las actividades que los usuarios hayan sido autorizados a realizar por la Administración de la ZEEDEPUNO. No están incluidos dentro de este beneficio los servicios auxiliares²³, de modo que las personas que realicen los referidos servicios auxiliares no gozarán de ningún beneficio y deberán emitir comprobantes de pago por las actividades que realicen.

Cabe referir que estas exoneraciones tendrán una vigencia de 20 años a partir del 29 de abril de 2007, con excepción del IR, en cuyo caso regirá desde el 1 de enero de 2008, y serán aplicables a los usuarios siempre que cumplan con:

- (i) reunir los requisitos para ser considerados domiciliados en el país de acuerdo a lo establecido en la LIR,
- (ii) se inscriban en el RUC y fijen domicilio fiscal en el departamento de Puno, y
- (iii) hayan obtenido su calificación (de usuario de la ZEEDEPUNO).

Ahora bien, las operaciones efectuadas por los usuarios con el resto del territorio nacional estarán gravadas con todos los tributos que afecten las ventas, importaciones y prestación de servicios.

²³ Como hemos señalado, se trata del expendio de comida, bancos, telecomunicaciones, servicios de consultoría y asistencia técnica de entidades de desarrollo científico y tecnológico, entre otros.

En el caso del **Régimen Aduanero para el ingreso de bienes a la Zeedepuno**, las mercancías que se internen se consideran como si no estuviesen en el territorio aduanero para efectos de los derechos e impuestos de importación, presunción que no alcanza al ámbito tributario no aduanero, como ya hemos señalado.

En tal sentido, en caso las mercancías provengan del exterior a través de las aduanas que establezca la SUNAT, cuando estén destinadas a la ZEEDEPUNO para la realización de las actividades autorizadas por la Ley, no estarán afectas al pago de los Derechos Arancelarios, IGV, IPM, ISC o de cualquier otro tributo que grave su importación.

En el caso del ingreso de bienes de producción nacional y la prestación de servicios provenientes del resto del territorio nacional hacia la ZEEDEPUNO, estas operaciones se considerarán como una exportación definitiva o temporal, según corresponda.

La importación de maquinarias, equipos, herramientas y repuestos de origen extranjero hacia la ZEEDEPUNO, gozarán de un régimen especial de suspensión del pago de derechos e impuestos de aduanas y demás tributos que gravan la importación, siempre que estos se usen directamente en las actividades autorizadas y desarrolladas por el usuario en la ZEEDEPUNO. El régimen especial será autorizado, en cada caso, por la Administración de la ZEEDEPUNO mediante Resolución de Gerencia General, dando cuenta a SUNAT de dicha autorización en un plazo de hasta 5 días de producida.

En el **Régimen Aduanero para la salida de bienes de la Zeedepuno**, la salida de mercancías que tenga como destino el resto del territorio nacional, podrá acogerse a los diferentes regímenes señalados por la Ley General de Aduanas para el caso del ingreso de mercaderías al Perú, así como al pago de los derechos y demás impuestos de importación que

correspondan, de ser el caso. El trámite de nacionalización definitiva o temporal podrá efectuarse ante la oficina aduanera implementada por la Intendencia de Aduana al interior de la ZEEDEPUNO (AELE, 2007, pp.9-11).

g. Zona de Promoción para el desarrollo de actividades productivas en zonas altoandinas:

El 19 de Diciembre del año 2009 se publicó la Ley N° 29482 (en adelante “La Ley”), por la que se pretende establecer incentivos tributarios a quienes realicen inversiones en determinadas zonas geográficas andinas del país ubicadas a partir de 2500 m.s.n.m y que no sean capitales de departamento, denominadas por la propia ley como “Zonas Altoandinas”

LA RESERVA DE LEY Y SU APLICACIÓN AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LA ZONA FRANCA
Y ZONA COMERCIAL DE TACNA.

Tipo de entidad	Condiciones
<ul style="list-style-type: none"> - Personas naturales - Micro y pequeñas empresas - Cooperativas - Empresas comunales - Empresas multicomunales 	<p>Tener su domicilio fiscal, centro de operaciones y centro de producción en las zonas geográficas andinas ubicadas a partir de los 2,500 metros sobre el nivel del mar (m.s.n.m).</p>
<p>Empresas en general</p>	<p>Tener su domicilio fiscal, centro de operaciones y centro de producción en las zonas geográficas andinas ubicadas a partir de los 3,200 m.s.n.m.</p> <p>Se dediquen a alguna de las siguientes actividades:</p> <p>Piscicultura, acuicultura, procesamiento de carnes en general, plantaciones forestales con fines comerciales o industriales, producción láctea, crianza y explotación de fibra de camélidos sudamericanos y lana de bovinos, agroindustria, artesanía y textiles.</p>

Beneficios:

Por un periodo de diez (10) años, contados a partir de la publicación de la presente ley, las personas naturales y jurídicas gozarán de las siguientes exoneraciones:

- ✓ Impuesto a la Renta correspondiente a rentas de tercera categoría (Nuevo RUS, RER y Régimen General)

- ✓ Tasas arancelarias a las importaciones de bienes de capital con fines de uso productivo.
- ✓ Impuesto General a las Ventas (IGV) a las importaciones de bienes de capital con fines de uso productivo.

11.2.3. Potestad Aduanera:

Es el tercer elemento del concepto material de aduana y, a nuestro entender, el más importante pues define las funciones aduaneras. En efecto, la potestad aduanera es la concreción de la competencia aduanera; es el ejercicio de las facultades que la ley le otorga a la institución aduanera para cumplir con sus funciones, esto es, el control y fiscalización de las mercancías, medios de transporte y personas que ingresan o salen del territorio aduanero, así como la aplicación de la legislación aduanera.

La competencia aduanera ha evolucionado en la medida que las funciones de la institución aduanera se han incrementado. En un principio, la función exclusiva de la aduana era la de recaudar tributos por el traspaso de las mercancías en un territorio determinado. Posteriormente, a esta función recaudadora se le sumó la de aplicar las normas técnicas que regulan el comercio exterior de un país, como son las de valoración aduanera, certificados de origen, normas sanitarias, fitosanitarias y zoonosanitarias, prohibición de exportaciones e importaciones, etc.; y las de protección a la industria nacional. Últimamente, y derivada de la globalización económica, la aduana tiene una función facilitadora del comercio exterior.

La potestad aduanera específica es atribuida por la legislación de cada país, aunque puede decirse que en forma general una aduana tiene dos clases de funciones. Las funciones principales son las que se refieren a la actividad fiscal, que consiste en la recaudación de los tributos y gravámenes al comercio exterior; las que se refieren a la actividad económica, cuando las normas aduaneras se utilizan para proteger a la industria o comercio de un

país, como son las medidas para-arancelarias, los derechos antidumping y compensatorios o las salvaguardias y; la actividad social, como son la creación de zonas o regiones con un régimen especial de comercio exterior, las exoneraciones que se dan a la importación de bienes con fines culturales, entre otras.

Las funciones secundarias se relacionan con la salud pública, como por ejemplo la prohibición de productos nocivos para la salud o para la flora o fauna de un país; la de vigilancia, a fin de verificar el cumplimiento de las normas sobre comercio exterior; la financiera, en la medida que la actividad comercial internacional incide sobre la balanza comercial de un país y; la actividad internacional, en cuanto la aduana tiene que aplicar las normas de los tratados y convenios internacionales de carácter comercial suscritos por un país.

Es difícil determinar cuál de estas funciones tiene preeminencia sobre las otras; aún es difícil determinar si existe alguna prelación de importancia entre las funciones primarias y secundarias. Creemos que ambas funciones, cuya extensión por lo demás dependerá de la legislación de cada país, son igualmente importantes, pues todas ellas conforman la potestad aduanera, la misma que debe entenderse como indisoluble, ya que su utilidad y aplicación concreta dependerá de que estas funciones sean ejercidas en su totalidad.

Del artículo 3 de la LGA, se colige que la competencia aduanera consiste en la potestad que tiene la SUNAT para someter a su autoridad y vigilancia a las mercancías, medios de transporte y personas. Así, el indicado numeral señala que:

"El presente Decreto Legislativo rige para todas las actividades aduaneras en el Perú y es aplicable a toda persona, mercancía y medio de transporte dentro del territorio aduanero"

La LGA define a la potestad aduanera en el primer párrafo de su artículo 164, señalando que:

"Potestad aduanera es el conjunto de facultades y atribuciones que tiene la Administración Aduanera para controlar el ingreso, permanencia, traslado y salida de personas, mercancías y medios de transporte, dentro del territorio aduanero, así como para aplicar y hacer cumplir las disposiciones legales y reglamentarias que regulan el ordenamiento jurídico aduanero".

Esta potestad aduanera es ejercida por la SUNAT en varias formas. Es decir, el control del tráfico internacional de mercancías, medios de transporte y personas por el territorio aduanero (potestad aduanera), se realiza de diversa manera, organizando la potestad aduanera según sea la clase de actividad que realiza la aduana para tal fin, y que son acciones aduaneras concretas. En cuanto a nuestra legislación, el artículo 2 de la LGA define a las acciones de control ordinario como:

"Aquellas que corresponde adoptarse para el trámite aduanero de ingreso, salida y destinación aduanera de mercancías, conforme a la normatividad vigente, que incluyen las acciones revisión documentarlo y reconocimiento físico, así como el análisis de muestras, entre otras acciones efectuadas como parte del proceso de despacho aduanero, así como la atención de solicitudes no contenciosas".

El indicado artículo 2 de la LGA también define a las acciones de control extraordinario, señalando que son:

"Aquellas que la autoridad aduanera puede disponer de manera adicional a las ordinarias, para la verificación del cumplimiento de las obligaciones y la prevención de los delitos aduaneros o infracciones administrativas, que pueden ser los operativos especiales, las acciones de fiscalización, entre otros. La realización de estas acciones no opera de manera formal ante un trámite aduanero regular, pudiendo disponerse antes, durante o después del trámite de despacho, por las aduanas operativas o las intendencias facultadas para tal fin".

Ahora bien, estas acciones de control las puede realizar la Administración Aduanera antes y durante el despacho, es decir durante el cumplimiento de las formalidades aduaneras para someter la mercancía a un régimen aduanero; con posterioridad a su levante²⁴ o; antes de su salida del territorio aduanero. Estas acciones de control se concretizan en medidas de inspección, verificación, aforo, auditorías, imposición de dispositivos de seguridad, vigilancia; medidas preventivas sobre la mercancía y medios de transporte; acceso a documentos, información y al sistema informático de los operadores de comercio exterior; comparecencia de personas; medidas en frontera; registro del ingreso o salida de personas del territorio aduanero. Además, la Administración Aduanera tiene la facultad de realizar acciones de verificación para comprobar la exactitud de una declaración aduanera, las mismas que son acciones de control propias del despacho aduanero.

En suma, puede decirse que el concepto de potestad aduanera ha sido desarrollado a través de las definiciones de acciones de control y de las facultades de la Administración Aduanera para el ejercicio de su potestad. En efecto, de la lectura de los articulados pertinentes de la LGA, se concluye que comprenden el ejercicio de las facultades de la administración aduanera para desarrollar sus funciones de recaudación, control, fiscalización y prevención y lucha contra los ilícitos aduaneros (entendidos estos como las infracciones aduaneras y los delitos aduaneros), sea a manera ordinaria, es decir a través de un trámite aduanero formal, o en forma extraordinaria, en este caso, fuera de un trámite aduanero.

Las funciones de la SUNAT como administración aduanera son de competencia exclusiva; es decir, que ningún otro organismo público o privado puede irrogárselas, ni la SUNAT puede delegarles. Esta competencia exclusiva se entiende por la especialización que se requiere en materia aduanera, fundamentalmente en lo que se refiere a la determinación de la deuda tributaria aduanera.

²⁴ Definido por la LGA como “Acto por el cual la autoridad aduanera autoriza a los interesados a disponer de las mercancías de acuerdo con el régimen aduanero solicitado”

- Potestad aduanera tributaria.

La potestad aduanera tributaria se ejerce en dos formas: la recaudación de tributos y su fiscalización. Como función primigenia de la aduana, el aspecto tributario del comercio exterior se mantiene como una de carácter principal, pues siendo la aduana el organismo encargado de controlar el ingreso o salida de mercancías, es la institución del Estado llamada a recaudar y fiscalizar el pago de los tributos, a fin de que dicha mercancía pueda ingresar o salir legalmente del territorio nacional.

Es tanta la importancia de la potestad aduanera tributaria, que la misma legislación expresamente señala su carácter exclusivo para la aduana. Así, el artículo 8 del RLGA señala que:

"Las funciones de determinación de la deuda tributaria aduanera, recaudación, control y fiscalización, conforme a la Ley, son privativas de la SUNAT, por lo tanto ninguna otra autoridad, organismo ni institución del Estado podrán ejercerlas".

Cabe señalar que a diferencia del artículo 4 del anterior reglamento de la Ley General de Aduanas, en el nuevo se incluye como función exclusiva la del control, con lo cual se guarda concordancia con el artículo 10 de la LGA en cuanto a las funciones de la potestad aduanera; esto quiere decir que ahora todas las funciones de la potestad aduanera son privativas de la administración aduanera, con lo cual se corrige un vacío existente en la normatividad anterior.

Además, la recaudación y fiscalización de los derechos de aduana (o arancel) requieren de una especialización y tecnificación en la materia, pues son calculados en función a una base imponible determinada por métodos de valoración que son propios del comercio internacional y que no se manejan para las transacciones comerciales internas. Por otro lado, la fiscalización del pago de estos derechos se hace más simple por cuanto es la misma institución encargada de su recaudación la que los fiscaliza, debido a que cuenta con los recursos normativos, técnicos y humanos necesarios

para detectar un incumplimiento en el pago de los tributos. La información ingresada a la base de datos de la aduana sobre las operaciones aduaneras realizadas en su territorio aduanero es, en este caso, esencial e imprescindible, pues le permite cruzar la información para detectar una omisión (voluntaria o involuntaria) en el pago de los tributos.

Es necesario advertir que la fiscalización de tributos la practica la administración aduanera *ex-ante* y *ex-post*; es decir, tanto al momento de solicitar la mercancía a consumo como después de haber sido nacionalizada. En el primer caso, la fiscalización se hace mediante el denominado aforo²⁵, sea en forma documentaría (comparando los documentos presentados para el despacho), física (mediante la verificación física de la mercancía) o mixta (tanto la verificación documentaria como la física). Con esta forma de fiscalización, la aduana está en capacidad de rectificar cualquier declaración aduanera que contenga un error en cuanto a la clasificación arancelaria de la mercancía, la base imponible de los derechos aduaneros y demás impuestos aplicables y los montos pagados por dichos tributos; emitiendo la correspondiente liquidación de cobranza.

La segunda forma de fiscalización la ejerce la administración aduanera sobre la mercancía que no fue aforada en el momento de su despacho, pues es una manera que tiene para controlar la recaudación efectiva de tributos sin perjudicar su labor de facilitación del comercio exterior; o, que habiendo sido objeto de algún control concurrente, posteriormente se detecte alguna irregularidad. Aún cuando la mercancía ingresa o sale del territorio nacional legalmente, la aduana puede fiscalizar con posterioridad a este hecho el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en caso tenga dudas sobre algún elemento de la operación aduanera, se trate de mercancía sensible al contrabando o subvaluación, o un cruce de información le haga notar alguna

²⁵ De acuerdo con la definición contenida en el artículo 2 de la LGA, el aforo es la "Facultad de la autoridad aduanera de verificar la naturaleza, origen, estado, cantidad, calidad, valor, peso, medida, y clasificación arancelaria de las mercancías, para la correcta determinación de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables así como los recargos de corresponder, mediante el reconocimiento físico y/o la revisión documentaría".

irregularidad en el despacho, entre otras muchas razones (Reaño, R., 2010, pp. 51-56).

12. Concepto y Clasificación Tributaria.

El régimen tributario aduanero regula la potestad tributaria en materia aduanera del Estado, que se ejerce mediante la creación de tributos aduaneros que se aplican sobre el tránsito internacional de mercancías y, comprende además, normas uniformes para la recaudación conjunta de los derechos aduaneros y los tributos internos.

Para Gallardo, J. (2006), no debe confundirse la potestad tributaria en materia aduanera, que consiste en la facultad del Estado de crear, regular y modificar los derechos aduaneros, establecer inafectaciones de estos tributos, con la obligación tributaria aduanera, que comprende no sólo a los tributos aduaneros, sino también, a los demás tributos que gravan las importaciones, el Impuesto General a las Ventas, el Impuesto Selectivo al Consumo y el Impuesto de Promoción Municipal, entre otros.

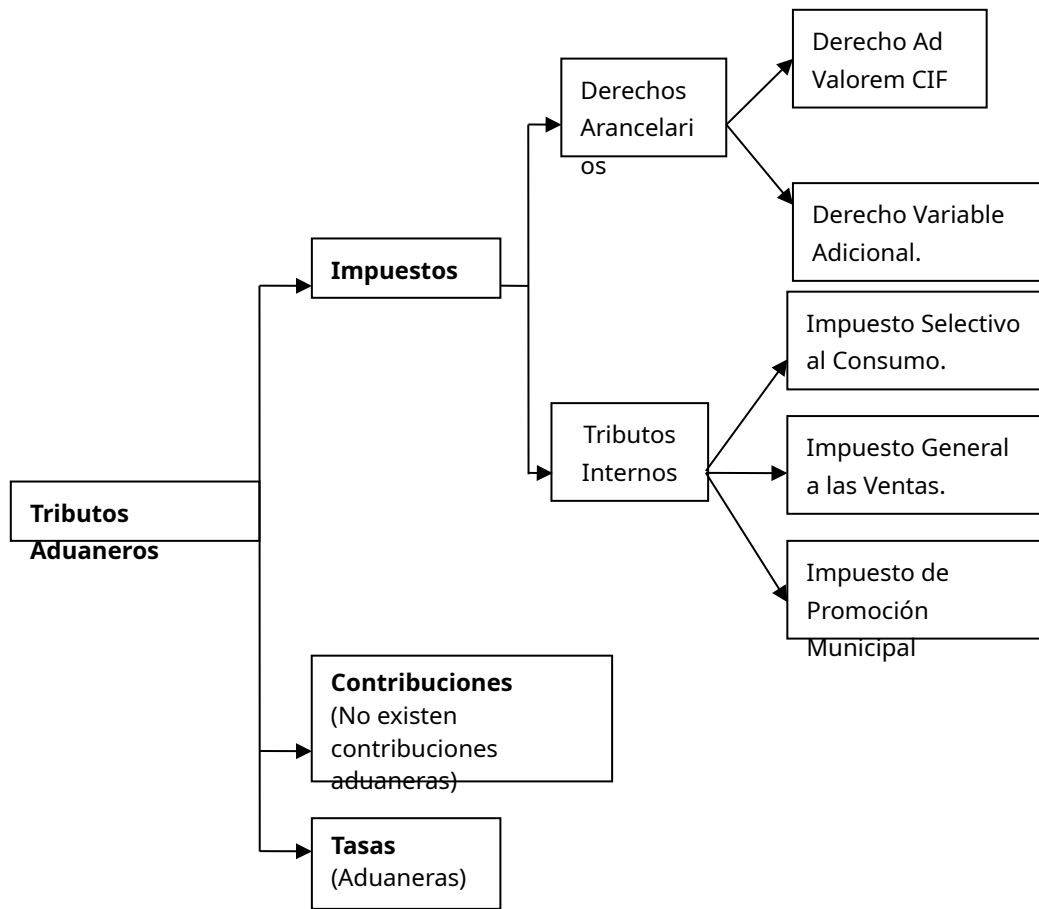
El Tributo es una prestación de dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande el cumplimiento de sus fines (Villegas, H., 2003).

Las principales funciones que se le reconocen al tributo son dos: Sufragar el gasto público y servir como instrumento técnico de la política macroeconómica del Estado, proteger a la industria nacional de productos competidores del exterior; promover la producción interna, evitar la salida de divisas; tener una balanza comercial positiva o equilibrada. Esta última función, es la esencial de la Aduana es regular el flujo internacional de mercancías.

<u>Clases de Tributos:</u>
IMPUESTO: es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa a favor del contribuyente por parte del Estado.
CONTRIBUCIÓN: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.
TASA: es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

13. Tributos aplicables en materia aduanera.

Los tributos se dividen en impuestos, contribuciones y tasas, de conformidad con la Norma II del Código Tributario. En materia aduanera, no hay aplicación de contribuciones, sino solo de impuestos y tasas; siendo la clasificación de estos, la siguiente:



Cuando se habla de aranceles se hace referencia a los impuestos al comercio exterior de bienes, que llevan ese nombre por estar fijado en un Arancel; en cuanto a sus características, Villegas indica que son indirectos, reales y permanentes. Son indirectos por cuanto no hay relación entre el tributo pagado y el servicio brindado por el Estado, son Reales porque afectan una mercancía y son Permanentes porque no tienen naturaleza temporal.

Hasta el siglo pasado los derechos arancelarios gravaban las operaciones de importación y exportación, sin embargo en las últimas décadas el derecho arancelario "típico" es el de importación, considerándose el gravamen a las exportaciones como una excepción y "obstaculizante para las vinculaciones comerciales internacionales". El país que exporta impuestos termina siendo menos competitivo en el mercado internacional (Cosio, F., 2007).

13.1. Derechos de aduanas o derechos arancelarios.

Los derechos de aduanas, también conocido como derechos arancelarios, gravan a la importación de todas las mercancías que se encuentran codificadas en el Arancel de Aduanas.

Los aranceles son tributos a la importación de bienes que fija el Estado de acuerdo a su política comercial. En el Perú se utiliza la nomenclatura NABANDINA elaborada por la Comunidad Andina, en base a la cual se establecen derechos arancelarios ad valorem por partida arancelaria para los valores de importación CIF. Los derechos arancelarios son:

13.1.1. Derechos Ad Valórem CIF.

Son derechos arancelarios cuya base imponible está constituida por el valor CIF en aduanas, según el Acuerdo del Valor de la O.M.C., el mismo que incluye los valores: FOB, flete y seguro, determinados de acuerdo al sistema de valoración vigente.

Se liquida en dólares americanos y se cancela dentro en la importación para el consumo, bajo despacho anticipado, hasta la fecha del término de la descarga, y en el despacho excepcional, a la fecha de la numeración de la declaración. De estar garantizada la deuda, cuando se trate de despacho anticipado, se paga hasta el vigésimo día calendario del mes siguiente a la fecha del término de la descarga, y tratándose de despacho excepcional hasta el vigésimo día calendario del mes siguiente a la fecha de numeración de la declaración.

El pago se realiza en moneda nacional al tipo de cambio venta vigente a la fecha de pago.

Veamos un ejemplo, al suponer que el ad valorem es de un 11%, en términos teóricos y legales, la base imponible de este impuesto sería el **Valor en Aduana:**

Valor FOB:	\$.	10, 000
Flete:	\$.	1, 000
Seguro:	\$.	200
Valor en Aduanas	\$.	11, 200

¿Calcular el derecho ad valorem CIF ascendente a 11%?

(valor en aduana) (11%) = Derecho ad/val
(11, 200) (11%) = \$. 1, 232.

13.1.2. Derecho Variable Adicional y Rebaja Arancelaria.

Este impuesto que tiene la naturaleza de derecho arancelario grava las importaciones de los productos agropecuarios tales como arroz, maíz amarillo,

leche y azúcar (productos marcadores y vinculados), fijando derechos variables adicionales y rebajas arancelarias según los niveles de precios piso y techo determinados en las tablas aduaneras.

La franja de precios aplica un derecho, adicional al arancel establecido para cada producto, cuando los precios internacionales sean inferiores a los llamados precios piso; pero fijándose a la vez un precio techo para estabilizar el costo de importación cuando los precios internacionales se elevan demasiado, en cuyo caso se produce una rebaja arancelaria.

En la metodología de cálculo de los precios piso y techo se toma en cuenta la evolución de los precios promedio internacionales de los últimos seis meses, y sobre la base de ello las tablas aduaneras son actualizadas (Zagal, R., 2009, p. 87).

Su aplicación es excepcional y responde a las medidas de protección denominadas por la OMC como Cláusulas de salvaguarda, además debe tenerse presente que no siempre que se importe atroz, maíz, leche y azúcar procederá el Derecho Específico, por cuanto de acuerdo al Decreto Supremo 115-2001-EF²⁶, existe en la actualidad un Sistema de Franja de Precios en virtud del cual cuando los precios internacionales de referencia de los productos agropecuarios sean inferiores a niveles de precios piso procede la aplicación de los derechos variables adicionales de naturaleza específica, en cambio cuando dichos precios de referencia sean superiores a determinados niveles de precios techo procede la rebaja arancelaria.

13.2. Impuestos Internos:

Además de la obligación de pagar derechos de aduana (ad valórem, y derechos Variables), la importación de mercancías también se encuentra gravada con el pago de impuestos internos.

Los impuestos internos son los siguientes:

²⁶ En dicho decreto supremo vamos a encontrar las subpartidas nacionales sujetas a la aplicación de este sistema y las tablas aduaneras de vigencia semestral que nos permite calcular el correspondiente derecho variable o rebaja arancelaria.

13.2.1. Impuesto selectivo al consumo (ISC):

Este impuesto sólo grava la importación de mercancías y está regulado por el D.S. N° 055-99-EF y modificatorias, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo (en adelante "TUO de la Ley del IGV e ISC"), En tal sentido, grava la importación de bienes especificados en el Apéndice III y IV de dicha norma legal.

El impuesto selectivo al consumo grava la importación de determinados bienes, tales como: combustibles, licores, vehículos nuevos y usados, bebidas gaseosas, cigarrillos, entre otros bienes.

En el presente caso, la obligación tributaria aduanera nace en la fecha en que se solicita su despacho a consumo, es decir, en la fecha de numeración o presentación de la Declaración o Solicitud respectivamente precisada por el artículo 140 de la Ley General de Aduanas.

El ISC comprende tres sistemas de aplicación: Sistema al Valor, Sistema Específico y el Sistema de Precio de Venta al Público:

- ✓ **Sistema al Valor:** Presenta una alícuota expresada en porcentaje a ser aplicada sobre la base Imponible que resulta de sumar el Valor en Aduana con los derechos arancelarios respectivos. Los bienes y porcentajes comprendidos en este sistema los encontramos en el literal "A" del Apéndice IV del TUO de la Ley del IGV e ISC. Veamos el siguiente ejemplo:

Valor en aduana	= 10, 000	Alícuota	= 30%
Derecho ad valorem	= 1, 100	11, 100 (30%)	= 3, 330
Base Imponible del ISC	= 11, 100	ISC al valor	= 3, 330

- ✓ **Sistema Específico:** Presenta una alícuota expresada en nuevos soles a ser aplicada sobre la base imponible constituida por el volumen importado expresado en determinadas unidades de medida. Los bienes y alícuotas de este sistema se encuentran en el Apéndice III y en el literal "B" del Apéndice IV del TUO de la Ley del IGV e ISC. Veamos el siguiente ejemplo: importamos un lote de 10,000 cigarrillos de tabaco negro y cada uno de estos cigarrillos está gravado con una tasa de S/. 0.026:

$$\begin{aligned} \text{(Base Imponible) (Alícuota)} &= \text{ISC específico} \\ (10,000 \text{ cigarrillos}) (0.026) &= \text{S/. } 260 \end{aligned}$$

- ✓ **Sistema al Valor según Precio de Venta al Público:** Creado por la Ley N° 27940. Este sistema presenta una alícuota expresada en porcentaje a ser aplicada sobre la base imponible constituida por el precio de venta al público sugerido por el importador²⁷, multiplicado por el factor 0.840. Los bienes y alícuotas comprendidos en este sistema los encontramos en el literal "C" del Apéndice IV del TUO de la Ley del IGV e ISC.

13.2.2. Impuesto General a las Ventas (IGV):

El impuesto general a las ventas grava la importación de todos los bienes. La base imponible está constituida por el valor en aduana más los derechos arancelarios e impuesto selectivo al consumo. La tasa impositiva es del 16%.

La Obligación tributaria aduanera nace en la fecha en que se solicita su despacho a consumo, es decir, en la fecha de numeración o presentación de

²⁷ Incluye todos los tributos que afectan la importación, producción y venta de los bienes.

la Declaración o Solicitud respectivamente precisada por el artículo 140 de la LGA.

Veamos el siguiente ejemplo:

Valor en aduana	= \$.	100, 000.
Derecho Ad Valorem CIF	= \$.	6, 000.
Base imponible del IGV	= \$.	106, 000.
(Base imponible) (16%)	= \$.	16, 960.

Impuesto a la Venta de Arroz Pilado: Creado por la Ley N° 28211 y reglamentado por el D.S. N ° 137-2004-EF. Este impuesto grava la importación de los bienes comprendidos en las siguientes subpartidas nacionales:

SUBPARTIDA NACIONAL	DESIGNACIÓN DE LA MERCANCÍA
1006.20.00.00	Arroz descascarillado (arroz cargo o arroz pardo)
1006.30.00.00	Arroz semiblanqueado o blanqueado, incluso pulido o glaceado.
1006.40.00.00	Arroz partido
2302.20.00.00	Salvados, moyuelos y demás residuos del cernido, de la molienda o de otros tratamientos, incluso en "pellets", de Arroz

La alícuota de este impuesto es cuatro por ciento (4%). La base imponible está constituida por el Valor en Aduana más los impuestos aduaneros respectivos (con excepción del Impuesto a la Venta de Arroz Pilado).

Transferencia de bienes antes de solicitar su despacho a consumo: Veamos qué dice al respecto la sumilla de la Carta N° 101-2005-SUNAT/2B0000: "*La venta de bienes muebles no producidos en el país antes de su despacho a consumo no se encuentra gravada con el IGV desde la vigencia del Decreto Legislativo N° 950; vale decir, a partir del 1/3/2004*".

13.2.3. Impuesto de Promoción Municipal (IPM):

El Impuesto de Promoción Municipal grava la importación de los bienes afectos al IGV, su base imponible es la misma base imponible que para el IGV. Fue creado por el Decreto Legislativo N ° 776, Ley de Tributación Municipal. Este impuesto grava las operaciones afectas al IGV y se rige por sus mismas normas. En tal sentido, comparte la misma base imponible y supone que cuando un bien esté *inafecto o exonerado* del IGV también lo estará del Impuesto de Promoción Municipal (IPM).

La tasa impositiva es del 2%.

Valor en Aduana	= \$.	100, 000.
Derecho Ad Valorem CIF	= \$.	6, 000.
Base imponible del IPM	= \$.	106, 000.
(Base imponible) (2%)	= \$.	2, 120.

13.3. Tasa de Despacho Aduanero.

De acuerdo con ROSAS, R. (2009), en el ámbito aduanero, también vamos a encontrar el cobro de Tasas por los diferentes servicios individualizados que presta la Administración Aduanera. En tal sentido, encontramos una diversidad de servicios aduaneros tales como el servicio de precintado, servicio de clasificación arancelarla, servicio de despacho aduanero, entre otros.

Es el tributo que la autoridad aduanera cobra por la tramitación de la Declaración Única de Aduanas (DUA) para los regímenes de importación para el consumo,

depósito aduanero y demás regímenes, con excepción de las exportaciones, para los casos de operaciones cuyo valor en aduanas (CIF) sea superior a tres (03) Unidades Impositivas Tributarias (UIT).

La tasa de despacho aduanero se expresará en dólares de los Estados Unidos de América, debiendo cancelarse en moneda nacional al tipo de cambio venta a la fecha de pago publicado por la Superintendencia de Banca y Seguros.

13.4. Otras imposiciones a la importación de mercancías.

13.4.1. Régimen de percepciones del IGV a la importación de bienes:

El régimen de percepciones del IGV aplicable a las operaciones de importación, es un pago adicional a la carga tributaria a la importación de mercancías que consiste en el pago anticipado del IGV futuro, que el importador generará en la comercialización de los productos nacionalizados; considerándose como base imponible el valor CIF aduanero más todos los tributos que graven la importación y, de ser el caso, los derechos antidumping y compensatorios; base imponible a la cual se aplicará el porcentaje que se fije mediante decreto supremo.

Ámbito de aplicación: El régimen se aplica a las operaciones de importación definitiva que se encuentren gravadas con el IGV, y no será aplicable a las operaciones de importación exoneradas o inafectas a dicho impuesto.

Importe de la operación: está conformado por el valor CIF aduanero más todos los tributos que graven la importación y, de ser el caso, la salvaguardia provisional, los derechos correctivos provisionales, los derechos antidumping y compensatorios.

Las modificaciones al valor en Aduanas o aquéllas que se deriven de un cambio en las subpartidas nacionales declaradas en el DUA o DSI, serán tomadas en cuenta para la determinación del importe de la operación, aún

cuando éstas hayan sido materia de impugnación, siempre que se efectúe con anterioridad al levante de la mercancía y el importe de la percepción adicional que le corresponda al importador por tales modificaciones sea mayor a Cien y 00/100 Nuevos Soles (S/. 100.00).

Porcentajes sobre el importe de la operación:

- 10% Cuando el importador se encuentre a la fecha en que se efectúa la numeración de la DUA o DSI, en alguno de los siguientes supuestos:
 - ✓ Tenga la condición de domicilio fiscal no habido.
 - ✓ La SUNAT le hubiera comunicado la baja de su inscripción del RUC.
 - ✓ Hubiera suspendido temporalmente sus actividades.
 - ✓ No cuente con RUC o no lo consigne en la DUA o DSI.
 - ✓ Realice por primera vez una operación y/o régimen aduanero.
 - ✓ Estando inscrito en el RUC no se encuentre afecto al IGV.
- 5% Cuando el importador nacionalice bienes usados.
- 3.5% cuando el importador no se encuentre en ninguno de los supuestos antes mencionados.

La SUNAT podrá establecer, para determinados bienes que se señalen por Resolución de Superintendencia, que el monto de la percepción se determine considerando el mayor monto que resulte de comparar el resultado obtenido de:

- b. Aplicar el porcentaje (10%, 5% o 3.5%) según corresponda sobre el importe de la operación.
- c. Aplicar el porcentaje (10%, 5% o 3.5%) según corresponda sobre el importe de la operación.

En la importación definitiva de mercancías realizada mediante DSI, el monto de la percepción del IGV será determinado considerando los porcentajes y no el monto fijo.

13.4.2. Derechos antidumping y derechos compensatorios:

El dumping y las subvenciones son consideradas prácticas desleales de comercio que distorsionan la competencia en el mercado. Frente a un precio dumping, el Estado aplica una medida correctiva denominada derechos antidumping; y frente a precios subvencionados se aplican los derechos compensatorios.

Los derechos antidumping y los derechos compensatorios tienen la condición de detracciones compensatorias (multas) para neutralizar el daño o amenaza de daño que las importaciones a precio de dumping o subsidiadas causan a la economía del país. Estas medidas correctivas no son tributos.

El dumping lo comete una empresa, en las subvenciones es el Gobierno o una organización gubernamental la que actúa, bien abonando directamente las subvenciones a determinados clientes. En ambos casos, conforme con las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC), serán de aplicación el Acuerdo Antidumping, o, el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias, respectivamente.

En síntesis, podemos precisar que los derechos antidumping se aplican a determinados bienes cuyos precios "dumping" causen o amenacen causar perjuicio a la producción peruana, y que los derechos compensatorios se aplican para contrarrestar cualquier subsidio concedido directo o indirectamente en el país de origen, cuando ello cause o amenace causar perjuicio a la producción peruana.

Para la aplicación de ambos derechos debe existir resolución previa emitida por el INDECOPI. La base imponible es el monto al que asciende el valor FOB consignado en la factura comercial cuando corresponda, o sobre la base del monto fijo por peso o por precio unitario.

INDECOPI, a través de la Comisión de Fiscalización de Dumping y Subsidios, se encarga de velar por el cumplimiento de las normas destinadas a evitar y corregir las distorsiones de la competencia generadas por importaciones de productos a precio dumping o subsidiados, conforme a lo dispuesto en los acuerdos de la Organización Mundial de Comercio y regulación interna.

En este sentido, los productores nacionales que se consideren perjudicados o amenazados por importaciones de productos similares bajo estas condiciones, pueden presentar una solicitud a la Comisión de Fiscalización de Dumping y Subsidios para que se realice una investigación a fin de determinar tanto la existencia de la práctica de dumping o subsidio, así como el daño ocasionado a la producción nacional como consecuencia de dichas importaciones y se impongan los derechos antidumping o compensatorios que correspondan.

Derechos antidumping:

El dumping se presenta cuando el precio fijado por una empresa exportadora para la venta de un producto en su mercado de origen es mayor al precio que esta fija para la venta de ese mismo producto fuera del país, es decir, vende más barato en el extranjero. Con ello, beneficia a su comprador, pero perjudica a su competidor en el extranjero. Esta diferencia de precios se denomina **dumping**.

En algunos casos estas prácticas de discriminación de precios pueden causar daño a la industria nacional del país importador. Cuando se demuestra que un exportador aplica precios mayores en el país de origen que en el país de destino; que la rama industrial nacional que produce el producto similar se ha visto severamente perjudicada, y que existe una clara relación de causalidad, un país puede, según la normatividad multilateral de comercio aprobada en la OMC, aplicar derechos antidumping para compensar el desbalance ocasionado.

La determinación de la existencia de daño y relación causal es importante. Al principio de cada investigación debe adoptarse una importante decisión: La determinación del "producto similar" nacional. En el acuerdo se define el producto similar como "un producto que sea idéntico, es decir, igual en todos los aspectos al producto de que se trate, o, cuando no exista ese producto, otro producto que, aunque no sea igual en todos los aspectos, tenga características muy parecidas a las del producto considerado".

La determinación del daño, implica examinar el producto o productos importados que se alegue son objeto de dumping y establecer qué producto o productos nacionales son los "productos similares" apropiados. Asimismo, para imponer medidas antidumping, la autoridad investigadora del miembro importador deberá formular una determinación de la existencia de daño.

Derechos compensatorios:

De acuerdo con las disposiciones de la OMC, la definición de "subvención" incluye tres elementos básicos: (1) Una contribución financiera; (2) de un Gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un miembro; y (3) que otorgue un beneficio.

Para que exista subvención, deben reunirse los tres elementos antes mencionados.

El Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC¹ establece que debe haber una contribución financiera y contiene una lista de los tipos de medidas que constituyen una contribución financiera, por ejemplo: donaciones, préstamos, aportaciones de capital, garantías de préstamos, incentivos fiscales, suministro de bienes o servicios, o compra de bienes. Para que una contribución financiera sea una subvención, debe haber sido hecha por un Gobierno o cualquier organismo público, o siguiendo sus instrucciones, en el territorio de un miembro. En consecuencia, el Acuerdo no solo se aplica a las medidas de los Gobiernos nacionales, sino también a las de Gobiernos subnacionales y a las de organismos públicos como las empresas de propiedad estatal.

Un miembro no puede imponer una medida compensatoria si no determina la existencia de importaciones subvencionadas, daño a una rama de producción nacional y una relación causal entre las importaciones subvencionadas y el daño; en tal sentido, debe llevarse a cabo una investigación preliminar antes de la imposición de medidas provisionales.

Asimismo, en virtud del Acuerdo toda medida compensatoria será suprimida al cabo de cinco años, salvo que se determine la necesidad de mantenerla para evitar la continuación o repetición de la subvención y del daño (Zagal, R., 2009, pp.95-98).

13.4.3. Salvaguardias:

Las salvaguardias constituyen mecanismos de protección frente a las importaciones en casos de urgencia. Un miembro de la OMC puede restringir temporalmente las importaciones de un producto (adoptar medidas de salvaguardia) sí las importaciones de ese producto han aumentado en tal cantidad que causan o amenazan causar daño a una rama de producción nacional. El daño causado ha de ser grave.

Las ramas de producción o las empresas pueden solicitar la adopción de medidas de salvaguardia por sus Gobiernos. Las autoridades que realizan las investigaciones tienen que anunciar públicamente la fecha en que tendrán lugar las audiencias y prever otros medios apropiados para que las partes interesadas presenten pruebas, que deben incluir argumentos sobre si la medida es de interés público.

En el Acuerdo sobre Subvenciones de la OMC se establecen criterios para evaluar la existencia o amenaza de "daño grave" y se indican los factores que deben tenerse en cuenta al determinar los efectos de las importaciones en la rama de producción nacional. Cuando se impone una medida de salvaguardia, esta únicamente debe aplicarse en la medida necesaria para prevenir o reparar el daño grave y facilitar el reajuste por parte de la rama de producción afectada.

La duración de las medidas de salvaguardia no debe exceder de cuatro años, aunque este plazo puede prorrogarse hasta ocho años a condición de que las autoridades nacionales competentes determinen que la medida es

necesaria y que hay pruebas de que la rama de producción afectada está en proceso de reajuste.

El Comité de Salvaguardias de la OMC supervisa la aplicación del acuerdo y es responsable de la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones por parte de los miembros. Los Gobiernos han de informar de cada etapa de las investigaciones en materia de medidas de salvaguardia y de la correspondiente adopción de decisiones, y el comité ha de examinar esos informes.

Asimismo, el acuerdo de la OMC establece prescripciones sobre las investigaciones en materia de medidas de salvaguardia por parte de las autoridades nacionales. Se hace hincapié en que haya transparencia y en que se sigan las normas y prácticas establecidas, evitando la utilización de métodos arbitrarios. Por lo general se concreta su aplicación a través del incremento de derechos arancelarios o estableciendo del pago de la diferencia entre el valor CIF y el valor referencial fijado por producto (sobretasa máxima).

14. Obligación Tributaria Aduanera:

En algunos casos, la doctrina se refiere a la relación jurídica tributaria como sinónimo de la obligación tributaria, pues se entiende que ambos conceptos se refieren al vínculo que genera la norma tributaria entre el Estado y el contribuyente, como partes de una misma relación jurídica. Sin embargo, la relación jurídica tributaria es compleja ya que puede originar diversos derechos y obligaciones para las partes o para terceros. No son pues sinónimos sino que existe una relación de género a especie, siendo la obligación tributaria una de las que emanan de la relación jurídica tributaria, pues existen otras obligaciones no tributarias derivadas de una misma relación jurídica tributaria.

Si bien la relación jurídica tributaria tiene como consecuencia natural y principal crear una obligación de la misma naturaleza, la hipótesis de incidencia puede crear también otras obligaciones que no tengan carácter tributario pero necesariamente

vinculado a la obligación tributaria, pues tienen como finalidad posibilitar el cumplimiento de dicha obligación. En tal sentido, parte de la doctrina señala que se tratan de obligaciones accesorias y que no necesariamente inciden sobre el sujeto pasivo de la obligación tributaria, pues pueden vincular a terceros ajenos a dicha obligación quienes, en virtud de la norma tributaria, se ven incluidos en la relación jurídica tributaria y muchas veces con responsabilidades iguales a las del deudor tributario.

Dependiendo del tipo de obligación, la prestación consistirá en un dar, hacer o no hacer lo obligado. Con la prestación efectiva se paga la obligación, forma natural de su extinción; entendiendo el pago como el cumplimiento total y oportuno de la obligación. La obligación tributaria es una de dar pues la prestación consiste en dar una suma de dinero al acreedor a fin de pagar la obligación. De esta misma manera se pronuncia Flores Polo, para quien la obligación tributaria: “Es el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo”

Por su parte, nuestro Código Tributario señala que “la obligación tributaria, que es de Derecho Público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente”. Vemos que esta definición legislativa precisa la naturaleza de la obligación tributaria, su origen, su objeto y su finalidad. Además, añade la expresión del poder de coerción del lisiado para exigir su cumplimiento que es la cobranza coactiva. ¿Define el Código Tributario a la obligación tributaria o a la relación tributaria? Parece que nuestro Código participa de la confusión entre ambos conceptos, pues el vínculo entre personas o entre una persona y una cosa lo establece la relación jurídica. La obligación es el contenido de esta relación; es decir, el compromiso (entendido en un sentido lato y no jurídico) asumido por las partes para el funcionamiento de la relación jurídica. A su vez, como ya hemos dicho, el objeto de la obligación es la prestación; la forma en que se cumple con ella. Por lo tanto, la definición de la obligación tributaria señalada en nuestro Código Tributario es deficiente doctrinariamente.

No es ajeno a esta interrelación el Derecho Aduanero, también rama autónoma del Derecho, pues existe un presupuesto de hecho que genera una obligación tributaria. Sin embargo, como sucede en otros casos, la obligación tributaria aduanera tiene ciertas particularidades que la distinguen de cualquier otra obligación tributaria; algunas de ellas que se apartan del postulado general de la obligación tributaria abstracta. ***Por ello, se hace necesario un estudio independiente de la obligación tributaria aduanera.***

Las operaciones aduaneras generan una serie de obligaciones de distinta naturaleza que deben cumplir los operadores de comercio exterior²⁸. Así, hay obligación de cumplir con las normas sanitarias para importar una mercadería; de pagar los servicios aduaneros; de manifestar con exactitud toda la mercancía importada o exportada; de cumplir con las condiciones de los regímenes aduaneros de perfeccionamiento o de depósito o tránsito; de aforar la mercancía cuando corresponda; de no importar o exportar mercancías prohibidas, etc.

Una de las obligaciones que deben cumplir los operadores de comercio exterior es de naturaleza tributaria, pues todo ingreso o salida de mercancías del territorio aduanero requiere el pago de los tributos correspondientes o de su garantía. Inclusive existen otras obligaciones de pago pero que no son de naturaleza tributaria, como por ejemplo, el pago de los derechos antidumping o los derechos compensatorios. Pero en esencia, el paso de una mercancía por aduanas genera una obligación tributaria, que por su ámbito de aplicación es de carácter aduanera.

De esta forma, la obligación tributaria aduanera es una de las obligaciones contenidas en la relación jurídica aduanera, la misma que tiene como prestación principal que se solicite a la aduana la destinación aduanera de una mercancía, a efectos de que la primera ejerza sus funciones de controlar las mercancías, medios de transporte y personas de acuerdo con las facultades que le otorga la legislación aduanera.

²⁸ El artículo 15 de la LGA señala que son operadores de comercio exterior "los despachadores de aduana, transportistas o sus representantes, agentes de carga internacional, almacenes aduaneros, empresas de servicio postal, empresas de servicio de entrega rápida, almacenes libres (*DufyT-reé*), beneficiarios de material de uso aeronáutico, dueños, consignatarios y en general cualquier persona natural o jurídica interviniente o beneficiaría, por si o por otro, en los regímenes aduaneros previstos en el presente Decreto Legislativo sin excepción alguna"

Por su especialidad, la obligación tributaria aduanera es regulada en una ley de aduanas ya que ésta norma no sólo los aspectos sustantivos y formales del paso de mercancías por el territorio aduanero, sino también su aspecto tributario.

Así, no es ajena a la práctica legislativa disponer la aplicación supletoria de las normas del Código Tributario a la obligación tributaria aduanera, aunque atendiendo a la especialidad de la materia, por aplicación de un principio general de Derecho, la supletoriedad funcionará en aquellos casos en que la norma general no se oponga a la especial y en los casos de vacío legal. Esta remisión puede ser tácita o expresa, según esté contemplada en la Ley de Aduanas o no. Para el caso de nuestra LGA se trata de una remisión expresa²⁹, ya que no contiene una definición de la obligación tributaria aduanera, ni en su articulado ni en sus definiciones, aunque una definición puede obtenerse de la interpretación de algunos de los artículos correspondientes al Título que trata sobre este tema. Hubiera sido deseable la inclusión de una definición a efecto de que el operador de comercio exterior tenga la certeza del contenido de su obligación tributaria. Ante este vacío existente, queda solo aplicar la definición establecida por el Código Tributario.

En la medida que la obligación tributaria aduanera comparte la naturaleza de cualquier otra obligación tributaria, un primer paso para el estudio de este tema es analizarlo desde el punto de vista de las normas constitucionales tributarias, pues éstas rigen para toda relación jurídica tributaria, independientemente de su especialidad (Reaño, R., 2010, 73-81).

14.1. Presupuestos: Hipótesis de Incidencia Tributaria.

¿Cuándo habrá obligación tributaria aduanera? En primer lugar, para que exista obligación tributaria aduanera debe haber una norma tributaria aduanera. En efecto, no olvidemos que la obligación tributaria aduanera es la consecuencia prevista por la norma tributaria aduanera, sin embargo, dicha consecuencia o mandato no existirá sin previo hecho imponible y el mismo no se podrá identificar con certeza si falta alguno de los aspectos de la hipótesis de incidencia de dicha norma tributaria, es

²⁹ La segunda Disposición Complementaria Final de la LGA precisa que "en lo no previsto en la presente Ley o el Reglamento se aplicará supletoriamente las disposiciones del Código Tributario".

decir, la obligación tributaria aduanera es el resultado de una construcción jurídica y táctica previa (ROSAS, R., 2009, p. 11).

El concepto de hipótesis de incidencia – como el de relación, sanción, precepto y persona es universal, en el sentido de que no deriva de la observación de un sistema particular, ni se compromete con ningún instituto jurídico localizado en tiempo y espacio. Es, en fin, categoría, arquetipo, prototipo, fórmula que fija una situación de validez amplia, con alcance lato y abarcadora de una parte esencial de la realidad jurídica.

La hipótesis de incidencia es concepto, en el sentido de que es una representación mental de un hecho o circunstancia de hecho. Pero la hipótesis de incidencia no es mero y simple concepto - en la acepción filosófica del término - ya que por definición, es una manifestación legislativa, está contenida en un enunciado legal. No es un mero concepto, sino un "concepto legal", esto es, que consta en ley, consistente en una proposición legislativa.

El hecho imponible y su subsunción en la hipótesis de incidencia: La ley (hipótesis de incidencia) describe hipotéticamente ciertos hechos, estableciendo los requisitos de su materialidad. Ocurridos concretamente estos hechos *hic et nunc*, con la consistencia prevista en la ley y revistiendo la forma prefigurada, idealmente en la imagen legislativa abstracta, se reconoce que de estos hechos nacen obligaciones tributarias concretas. A esos hechos, a cada uno de ellos, designamos como "hecho imponible".

El hecho imponible es, pues, un hecho jurígeno (hecho jurídicamente relevante) al que la ley atribuye la consecuencia de determinar el surgimiento de la obligación tributaria concreta. En términos kelsenianos: es un supuesto al que la ley imputa la consecuencia de causar el nacimiento del vínculo obligacional tributario.

La configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento lático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinan

inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley: creación de una obligación jurídica concreta, a cargo de determinada persona, en un preciso momento.

Subsunición es el fenómeno consistente en que un hecho configure rigurosamente la previsión hipotética de la ley. Se dice que un hecho se subsume en la hipótesis legal cuando corresponde completa y rigurosamente a la descripción que de él hace la ley.

Es hecho imponible un hecho concreto que configura la descripción hipotética contenida en la ley. Es la realización de la previsión legal. El hecho imponible es a la hipótesis legal lo mismo que, lógicamente, el objeto es al concepto.

La hipótesis de incidencia contiene un arquetipo, un prototipo bien circunstanciado. El hecho imponible es la materialización de ese arquetipo legal. Los escritores de derecho penal, al desenvolver la teoría de la tipicidad, no hicieron otra cosa que enfatizar la necesidad de subsunción de un hecho al tipo legal, para que ese hecho pudiera ser reputado crimen.

Amílcar FALCAO se refiere a la doctrina alemana que estudió el "postulado de adecuación" de la tributación a la tipicidad, lo que implica que un hecho sólo puede ser reconocido como imponible si se subsume en la hipótesis de incidencia.

El hecho imponible es un hecho jurídico. Con seguridad y claridad afirma Diño JARACH: "La característica fundamental del hecho imponible consiste, pues, en su naturaleza de *hecho jurídico*, al que la ley vincula el nacimiento de la obligación. A ese respecto, se debe decir que la obligación nace de la ley, *cuando* se verifica el hecho imponible, por la existencia, en la vida real, de un *hecho* imponible que se pueda subsumir en la definición legal. Por otra parte, el hecho imponible no crea, por sí sólo, la obligación, sino que lo hace a través de la ley".

Esta conexión — entre hecho imponible y la norma que es fuente de la obligación — tiene como consecuencia ineludible la de ser el hecho imponible un hecho jurídico, es decir, un hecho productivo de efectos jurídicos, por voluntad de la ley.

Esta categoría o prototipo (hipótesis de incidencia) se presenta bajo los más variados aspectos, cuya reunión le da entidad. Tales aspectos no vienen

necesariamente indicados de forma explícita e integrada en la ley. Puede haber – y tal es el caos más raro – una ley que los enumere y especifique a todos, pero, normalmente, los aspectos integrativos de la hipótesis de incidencia está esparcidos en la ley, o en diversas leyes, siendo que muchos son implícitos en el sistema jurídico. Esta multiplicidad de aspectos no perjudica, como se ha visto, el carácter unitario e indivisible de la hipótesis de incidencia.

14.1.1. Aspecto Personal:

El aspecto personal, o subjetivo, es el aspecto del tributo que se encarga de regular a los sujetos del mismo; es decir, al obligado al pago y al acreedor tributario, definiendo quién debe tributar y quién tiene la facultad de exigir el pago del tributo (Reaño, R., 2010, p. 103).

Es la cualidad —inherente a la hipótesis de incidencia— que determina a los sujetos de la obligación tributaria que el hecho imponible hará nacer. Consiste en una conexión (relación de hecho) entre el núcleo de la hipótesis de incidencia y dos personas, que serán erigidas, en virtud del hecho imponible y por fuerza de la ley, en sujetos de la obligación. Es, pues, un criterio de indicación de sujetos, **que se** contiene en la hipótesis de incidencia.

Es aguda la observación de Paulo BARROS, en el sentido de que la hipótesis de incidencia sólo designa al **sujeto activo** (expresa o implícitamente). En cuanto al **sujeto pasivo**, se limita a dar el criterio para su determinación. Es que sólo el hecho imponible irá a concretar en alguien, la indicación genérica y abstracta de la ley. Sólo después del hecho imponible, es posible determinar concretamente el sujeto pasivo.

Por eso, debemos decir que el aspecto personal es el atributo de la hipótesis de incidencia que determina el sujeto activo de la obligación tributaria respectiva y establece los criterios para la fijación del sujeto pasivo. La indicación del sujeto pasivo es, en la mayoría de los casos, implícita.

Sujeto Activo:

Es el acreedor de la obligación tributaria. Es la persona a quien la ley atribuye la exigibilidad del tributo. Sólo la ley puede designar el sujeto activo. Esta designación compone la hipótesis de incidencia, integrando su aspecto personal.

La ley que contiene la hipótesis de incidencia sólo puede ser expedida por la persona político constitucional competente (Unión, Estados y Municipios) de acuerdo con los criterios de repartición de competencias tributarias, constitucionalmente establecidos. En el caso, del Perú, en la relación jurídica tributaria, el sujeto activo es el Estado, en su condición de acreedor del tributo. Esto se debe a que la relación jurídica tributaria se establece entre el Estado y el contribuyente, en virtud de la potestad tributaria del primero.

Sujeto Pasivo:

Sujeto pasivo de la obligación tributaria es el deudor, convencionalmente llamado contribuyente. Es la persona que queda en la contingencia legal de tener el comportamiento objeto de la obligación, en detrimento de su propio patrimonio y en favor del sujeto activo.

Dijimos que la hipótesis de incidencia solamente *indica* el criterio para identificación del sujeto pasivo y no lo determina inmediatamente porque sólo el hecho imponible se relaciona con alguien determinado *hic et nunc*. Por eso JA-RACH dice:

"Los sujetos de la relación tributaria no son un elemento a priori, ni desvinculado del presupuesto de hecho objetivo. No hay una relación intersubjetiva, con prescindencia de la obligación tributaria concreta, que surge de la verificación de los hechos definidos por la ley"

Contribuyentes de la obligación tributaria aduanera:

Conforma lo dispone el artículo 7 del Código Tributario es sujeto pasivo el contribuyente o el responsable; es decir quien realiza el hecho generador de la obligación tributaria, o quien sin tener la condición de contribuyente debe cumplir con la obligación atribuida a éste, respectivamente⁸⁹. En el caso de la obligación tributaria aduanera, conforme lo establece el tercer párrafo del

artículo 139 de la LGA, son contribuyentes el dueño o consignatario de la mercancía.

El dueño de la mercancía es la persona propietaria de ésta y que la importa directamente. Consignatario es la persona a cuyo nombre viene manifestada la mercancía o que la adquiere por endoso⁹⁰; es decir, no necesariamente el dueño de la misma, pues puede ser un tercero que adquiere la propiedad de la mercancía antes de su despacho o que por mandato sin representación debe recibir la mercancía. Existe pues, una distinción entre ambos contribuyentes de la obligación tributaria aduanera determinada por la manifestación de la mercancía.

En todo caso, tanto el dueño como el consignatario son sujetos pasivos de la obligación tributaria como contribuyentes, por cuanto respecto de ellos se genera el hecho imponible de la obligación y, por consiguiente, son los obligados a cumplir con la prestación del pago del tributo. Ahora bien, puede suceder que la mercancía venga manifestada tanto a nombre del dueño como de un consignatario, esto con el fin de cualquiera de los dos pueda realizar el despacho aduanero, pues la persona designada en la documentación para el despacho es la única que puede disponer de ella. En este caso existirían dos contribuyentes; dos obligados al pago del tributo.

La presencia de una pluralidad de contribuyentes en una sola obligación tributaria está prevista en nuestro Código Tributario, estableciéndose una solidaridad tributaria respecto al cumplimiento de dicha obligación. Se trata de una solidaridad entre contribuyentes, es decir, entre personas que se encuentran en el mismo nivel en la obligación tributaria, por lo que es distinta a la responsabilidad de los representantes legales de los contribuyentes, de los retenedores; o a la sustitución tributaria de los herederos o los adquirentes, por ejemplo. En el caso de una mercancía manifestada a nombre de dos personas distintas es claro que el hecho generador es uno solo y el mismo para ambos sujetos, pues se trata de una sola obligación tributaria, por lo que ambos son igual y solidariamente responsables por el

pago del tributo. Cabe recordar que esta norma del Código Tributario es aplicable en materia tributaria aduanera, por expresa disposición de la LGA. Tema importante es el de la capacidad tributaria del Estado. El artículo 139 de la LGA atribuye la condición de contribuyente, en forma general, al dueño o consignatario de la mercancía. Este puede ser una persona natural o jurídica y, en este último caso, de Derecho Privado o Público; es decir, puede ser una entidad del Estado y, de hecho, el Estado es uno de los importadores más importantes del país.

Al respecto, se debe mencionar que esta capacidad también la otorga el Código Tributario³⁰, siempre que exista una ley que le atribuya la calidad de sujeto pasivo y el cumplimiento de obligaciones tributarias. En tal sentido, en la medida que una entidad del Estado sea dueño o consignatario de una mercancía, por aplicación del artículo 139 de la LGA, se constituye en sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera. Si bien se trata de una interpretación para la aplicación de una norma tributaria, no se vulnera el principio de interpretación del artículo VIII del Código Tributario, ya que la definición de consignatario establecida en la LGA no distingue entre persona jurídica pública o privada, por lo que es válido incluir dentro de dicho concepto a ambas clases de personas jurídicas.

Responsables de la obligación tributaria aduanera

Si bien el artículo 139 de la LGA establece como sujeto pasivo a los responsables de la obligación tributaria aduanera, no existe disposición alguna en dicha ley que precise qué sujeto adquiere tal condición. En ese sentido, la actual LGA elimina el párrafo del artículo 11 de su antecesora en el que expresamente atribuía la responsabilidad solidaria del agente de aduanas respecto de los adeudos que se formen contra su comitente (dueño o consignatario de la mercancía), por lo que al no existir actualmente

³⁰ Artículo 21: "Tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica, según el Derecho Privado o Público, siempre que la ley le atribuya la calidad de sujetos de Derecho y obligaciones tributarias".

dicha responsabilidad, el agente de aduanas es responsable solo por sus propios hechos en el despacho aduanero, y su comitente lo será en forma exclusiva respecto a cualquier deuda tributaria aduanera que dicho despacho origine.

En tal sentido, de acuerdo con las disposiciones de nuestra nueva LGA, los responsables tributarios de la obligación tributaria aduanera serán aquellos que el Código Tributario establece en forma general para cualquier obligación de esta naturaleza, por lo que deberá acudir a dicho cuerpo legal para determinar e individualizar la responsabilidad tributaria.

Responsabilidad aduanera del agente de aduana:

La responsabilidad del agente de aduana tiene su origen, tanto en su participación en el despacho de la mercadería como por su condición de auxiliar de la función pública y, más concretamente, de su deber de cautelar el interés fiscal. Esta última es una responsabilidad que ha sido trasladada de la Administración Aduanera hacia los agentes de aduana (al igual que otros despachadores de aduana), pues ella es la encargada de velar por el interés fiscal en el ejercicio de su potestad aduanera; sin embargo, debido a que el agente de aduana es la persona que realiza los trámites del despacho, se le traslada la responsabilidad de que se realice el pago de la deuda tributaria aduanera y demás gravámenes en forma correcta.

Para realizar su actividad, la ley premune al agente de aduana de un mandato con su comitente; relación jurídica con la cual adquiere representación frente a la Administración Aduanera para realizar los trámites aduaneros. Al efecto, el primer párrafo del artículo 24 de la LGA precisa que el mandato es *"Acto por el cual el dueño, consignatario o consignante encomienda el despacho aduanero de sus mercancías a un agente de aduana, que lo acepta por cuenta y riesgo de aquellos, es un mandato con representación que se regula por este Decreto Legislativo y su Reglamento y en lo no previsto por éstos por el Código Civil"*.

El requisito esencial para despachar una mercancía es la Declaración Única de Aduanas, documento con el cual se solicita un régimen aduanero determinado, liquidando los tributos a pagar y declarando y detallando la mercancía según la partida arancelaria que le corresponde. En base a esta Declaración es que se pagan los tributos aduaneros y los demás tributos aplicables, debiendo ser aceptada por la aduana bajo el principio de presunción de veracidad.

Al respecto, el artículo 135 de la LGA es claro en señalar la importancia de la Declaración aduanera:

"La declaración aceptada por la autoridad aduanera sirve de base para determinar la obligación tributaria aduanera, salvo las enmiendas que puedan realizarse de constatarse errores, de acuerdo a lo señalado en el artículo 136 del presente Decreto Legislativo.

La declaración aduanera tiene carácter de declaración jurada así como las rectificaciones que el declarante realice de las mismas".

Así pues, conforme a lo señalado por la LGA concordante con el Código Civil, el comitente faculta al agente de aduana para que realice el despacho de la mercancía (mandato) en su nombre (representación), para lo cual es apoderado con las facultades necesarias, incluidas aquellas señaladas en el artículo 35 del RLGA. Esto quiere decir que el agente de aduana será responsable por aquellos actos en los que la LGA y supletoriamente el Código Civil le atribuyen responsabilidad, por el mismo hecho que este mandato se regula principalmente por la LGA.

El problema es que la responsabilidad del mandatario representante que establece el Código Civil solo se refiere a dos casos: uno general para todo tipo de mandato y otro específico del mandato con representación por remisión a las normas de la representación del acto jurídico. Pero estos son casos de responsabilidad frente al mandante; es decir, en la relación interna entre las partes por los daños y perjuicios que el mandatario pueda causar a

su mandante, y no se trata de una responsabilidad frente a terceros, que sería el caso del agente de aduana con la Administración Aduanera, quien es ajena a la relación contractual del mandato.

En realidad, la responsabilidad del agente de aduana es de carácter legal y no contractual, pues es una responsabilidad atribuida por la ley en su condición de despachador de aduana y como auxiliar de la función pública y no por convenio entre las partes, pues el agente de aduana no tiene ninguna relación contractual con la Administración Aduanera. Siendo una responsabilidad de carácter legal, solo la ley puede fijar su extensión.

Entendemos que la responsabilidad atribuida al agente de aduana tiene su razón de ser en el mandato especial que la ley le asigna para el despacho. Alguna parte de la doctrina incluso señala que no se trata de un mandato civil, sino de un mandato que puede denominarse aduanero, por sus características especiales que hace que el agente de aduana deba responder a un tercero. Este mandato especial coloca al agente de aduana en una posición fiduciaria frente a la aduana, que es cautelar el interés fiscal, conforme lo precisa el artículo 35 del RLGA lo que determina que se le atribuya responsabilidad para garantizar la diligencia en su mandato; es decir, no causar perjuicio al fisco.

14.1.2. Aspecto Temporal:

La ley que contiene la hipótesis de incidencia trae la indicación de las circunstancias de tiempo, importantes para la configuración de los hechos imponibles. Esta indicación puede ser implícita o explícita. En la mayoría de las veces es simplemente implícita.

La más importante función del aspecto temporal, es la de designar (explícita o implícitamente) el momento en que se debe reputar consumado (sucedido, realizado) un hecho imponible.

Si el legislador nada dijera, estaría disponiendo implícitamente que el momento a ser considerado sea aquel en que el hecho material descrito

sucede. Se debe entender, pues, que siempre existe aspecto temporal de la hipótesis de incidencia.

Para Rafael Reaño Azpilcueta, el aspecto temporal, entonces, se refiere al momento en que la norma tributaria fija para que el hecho imponible tenga como consecuencia el cumplimiento de la prestación tributaria, es decir, el pago del tributo. Si bien la determinación de este momento no necesariamente significa que deba señalarse expresamente una fecha específica (como por ejemplo en el impuesto a la renta), la ausencia de dicha especificación significa que el aspecto temporal se determina por el momento en que se configura el hecho imponible, por lo que en este caso, la fecha determinada se sustituye por la realización de un hecho concreto.

Sea que el aspecto temporal de la obligación tributaria se determine de una u otra forma, lo cierto es que, al igual que como todos los aspectos de la obligación tributaria, es imprescindible que se defina y, en este caso en particular además, porque se relaciona con otros aspectos para la debida aplicación de la norma tributaria, como son la exigibilidad de la obligación, la mora, el plazo de prescripción o la aplicación retroactiva o ultraactiva de la norma. Si bien estos aspectos no son principales respecto a la obligación tributaria, no dejan de tener trascendencia para ambos sujetos de dicha obligación, en la medida que determinan si hay una consecuencia jurídica respecto de una prestación, o incluso si ésta es válidamente requerida.

Pero además, el aspecto temporal está estrechamente vinculado a la tasa del tributo que se aplica para gravar el hecho imponible, siendo la regla general que se aplicará el tributo o la tasa que se encuentre vigente al momento del nacimiento de la obligación tributaria, pues es en ese momento en que el tributo se convierte en una acreencia del Estado.

Al efecto, el artículo 143 de la LGA establece que:

"Los derechos arancelarios y demás impuestos que corresponda aplicar serán los vigentes en la fecha del nacimiento de la obligación tributaria aduanera".

De esta forma, el arancel y los otros tributos aplicables serán los vigentes al nacimiento de la obligación tributaria, conforme a las reglas contenidas en LGA y respetando el principio de Derecho sobre aplicación inmediata de las normas vigentes al momento de los hechos. Este principio está consagrado en nuestro ordenamiento legal, pues se encuentra normado por el artículo III del Título Preliminar del Código Civil.

No obstante, la LGA contiene una excepción a la regla general sobre aplicación de los derechos arancelarios vigentes al nacimiento de la obligación tributaria, ya que su artículo 144 señala que: *"Toda norma legal que aumente los derechos arancelarios, no será aplicable a las mercancías que se encuentren en los siguientes casos:*

- a. Que hayan sido adquiridas antes de su entrada en vigencia, de acuerdo a lo que señale el Reglamento;*
- b. Que se encuentren embarcadas con destino al país, antes de la entrada en vigencia, de acuerdo a lo que señale el Reglamento;*
- c. Que se encuentren en Zona Primaria y no hayan sido destinadas a algún régimen aduanero antes de su entrada en vigencia".*

La norma transcrita establece tres supuestos en los cuales no se aplica los derechos arancelarios vigentes al nacimiento de la obligación tributaria y todos ellos se refieren a situaciones en las que todavía no se produce el hecho imponible; más aún, los dos primeros son supuestos que no caen dentro de la hipótesis de incidencia, pues la mercancía no ha sido importada; no ha ingresado al territorio aduanero. No obstante, son casos en los que en

un futuro mediato se va a producir la hipótesis de incidencia y el hecho imponible, ya que se trata de mercancía que tiene como destino al Perú, razón por la cual el legislador fija la excepción a la regla general sobre la aplicación de los derechos arancelarios.

La interpretación literal de esta norma que establece una excepción, es que no se aplicará la norma que aumente los derechos arancelarios de una mercancía que se encuentre en cualquiera de las tres situaciones previstas, sino la norma que estuvo vigente al producirse dichos hechos; en buena cuenta, la norma anterior derogada por la vigente.

De esta forma, el artículo 144 de la LGA contiene el principio de aplicación ultraactiva de la norma, es decir:

“Aquella que se hace a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren luego que ha sido derogada o modificada de manera expresa o tácita, es decir, luego que termine su aplicación inmediata”

En efecto, al permitir el artículo bajo comentario que se aplique una norma que ya no se encuentra vigente, y en la medida que no puede existir un vacío legal, se aplica ultraactivamente la norma derogada, es decir, se le otorga vigencia para regular situaciones producidas con posterioridad a su derogación, pues el nacimiento de la obligación tributaria en este caso se produce durante la vigencia de la nueva norma. La aplicación ultraactiva de la norma es una de las formas de solucionar el conflicto de normas en el tiempo, aunque es propia de la teoría de los derechos adquiridos y no de la de los hechos cumplidos, recogida por nuestro Código Civil.

Aún cuando este artículo 144 de la LGA claramente contradice al artículo III del Título Preliminar del Código Civil, su vigencia y aplicación se permite en virtud de que se trata de una disposición contenida en una ley especial; que

regula materia específica, por ello que la supletoriedad del Código Civil no es aplicable en este caso.

Por otro lado, el artículo 144 de la LGA se aplica única y exclusivamente a los tres supuestos contemplados por dicha norma. Así, el tercer supuesto referido a la mercancía en zona primaria que no haya sido objeto de destinación aduanera, se refiere a la mercancía que permanece en depósitos temporales a la espera de que el dueño o consignatario la destine. Con la nueva Ley General de Aduanas (D.L N° 1053 y modificatorias), esta figura se presenta solo en el caso se dé la modalidad excepcional de despacho, ya que en el despacho anticipado la destinación aduanera deberá realizarse antes del arribo de la mercancía. En consecuencia, el beneficio no se extiende a los casos de admisión temporal para reexportación en el mismo estado o para perfeccionamiento activo, o el depósito aduanero, en los que si bien no existe una importación para consumo y la mercancía importada puede encontrarse en zona primaria, si ha sido objeto de una destinación aduanera. En estos casos, el pago de los derechos aduaneros queda en suspenso, pero si al momento de regularizar el régimen debe pagarse algún derecho, éstos serán los vigentes al momento de la regularización, aún cuando se hayan elevado desde el momento en que la mercancía fue destinada a uno de dichos regímenes aduaneros.

14.1.3. Aspecto Espacial:

Se denomina aspecto espacial la indicación de circunstancias de lugar, contenida explícita o implícitamente en la hipótesis de incidencia, relevante para la configuración del hecho imponible.

Los hechos imponibles como hechos concretos de la vida, real, insertos en el mundo fenoménico suceden en un determinado lugar. La ubicación de los hechos imponibles es esencial para la configuración de la obligación tributaria.

Como descripción legal, condicionante de un mandato legislativo, la hipótesis de incidencia sólo califica un hecho, como hábil para determinar el nacimiento de una obligación, cuando ese hecho se dé (se realice, suceda) en el ámbito territorial de validez de la ley, esto es, en el área espacial a la que se extiende la competencia del legislador tributario. Esto es una consecuencia del principio de la territorialidad de la ley, perfectamente aplicable al derecho tributario.

14.1.4. Aspecto Material:

Es el aspecto más complejo de la hipótesis de incidencia es el material. **Contiene la designación de todos los datos de orden objetivo, configuradores del arquetipo**, en que la hipótesis de incidencia consiste; es la propia consistencia material del hecho o estado de hecho descrito por la hipótesis de incidencia.

Este aspecto da, por así decirlo, la verdadera consistencia de la hipótesis de incidencia. Contiene la indicación de su substancia esencial, que es lo más importante y decisivo que existe en su configuración.

Así, el aspecto material de la hipótesis de incidencia es la propia descripción de los aspectos sustanciales del hecho o conjunto de hechos que le sirven de soporte.

Es el aspecto más importante, desde el punto de vista funcional y operativo del concepto (de hipótesis de incidencia) porque, precisamente, revela su esencia, permitiendo su caracterización e individualización, en función de todas las demás hipótesis de incidencia. Es el aspecto decisivo que conduce a establecer la especie tributaria a la que el tributo (al que la hipótesis de-incidencia se refiere) pertenece. Contiene incluso las indicaciones de la subespecie en la que él se inserta.

El aspecto material es la imagen abstracta de un hecho jurídico: propiedad inmobiliaria, patrimonio, renta, producción, consumo de bienes, prestación de servicios, o una actuación pública, como el hecho de que el Estado realice obras, produzca un servicio, conceda una licencia, una autorización, un permiso, etc.

Tan íntima es la conexión entre el aspecto material y el personal los dos más importantes de la hipótesis de incidencia, que no se puede analizar uno con abstracción del otro.

14.1.5. Base Imponible:

La perspectiva dimensional de la hipótesis de incidencia suele ser designada como base de cálculo o base imponible. Decididamente, optamos por esta segunda designación, rechazando deliberadamente la primera.

*Base imponible es una perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia, que la ley califica con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, del *quantum debeatur*.*

La base imponible es la dimensión del aspecto material de la hipótesis de incidencia. Alfredo Augusto BECKER la ubica, acertadamente, como “médula de la hipótesis de incidencia”. Es, por así decirlo, su aspecto dimensional, es un tipo de magnitud propia de su aspecto material de la hipótesis de incidencia; propiamente es su medida.

El aspecto material de la hipótesis, de incidencia siempre es mensurable, es decir, siempre reducible a una expresión numérica. El aspecto material, además de poseer necesariamente cualidades físicas (consistencia y forma), y otros atributos, es susceptible también, directa o indirectamente, de una apreciación cuantitativa. La base es, pues, una magnitud apreciable y calculable (mensurable) del aspecto material de la hipótesis de incidencia.

Jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material de la hipótesis de incidencia, de algún modo mensurable: es el peso, el volumen, el

largo, la altura, el valor, el precio, el perímetro, la capacidad, la profundidad, la superficie, el ancho o cualquier otro atributo de tamaño o dimensión mensurable en el propio aspecto material de la hipótesis de incidencia.

Por eso, Amílcar FALCAO, califica la base imponible como "verdadera y auténtica expresión económica" de la hipótesis de incidencia.

Efectivamente, en derecho tributario, la importancia de la base imponible es nuclear, ya que la obligación tributaria tiene por objeto siempre el pago de una suma de dinero, que solamente puede ser fijada en referencia a una dimensión prevista en ley e ínsita en el hecho imponible, o que se derive de ella, o que esté relacionada con ella.

14.1.6. Alícuota:

La alícuota no integra la base imponible. Es un término del mandamiento de la norma tributaria, mandamiento éste que incide sí y cuando se consuma el hecho imponible.

Debe recibir la designación de alícuota sólo ese término que se consubstancia en la indicación de una parte o fracción, bajo forma de porcentaje u otra, de la base imponible.

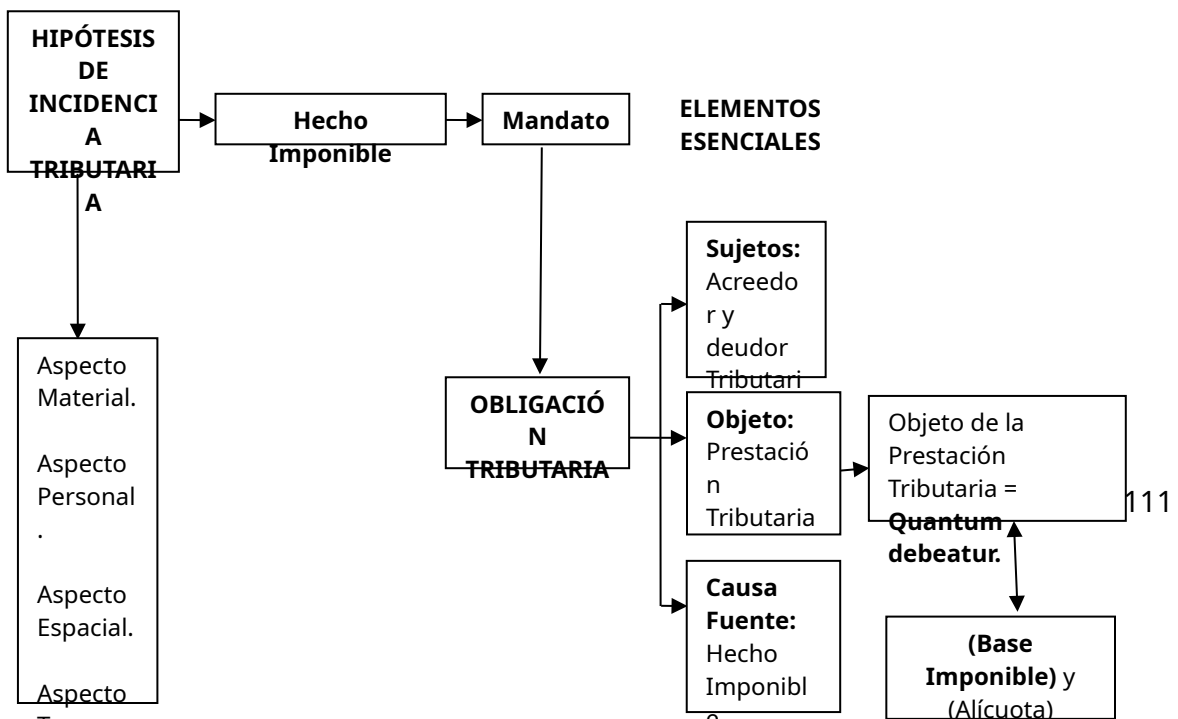
La propia palabra (alícuota) ya sugiere la idea que siempre estuvo en la base de dicho concepto: es una cuota (fracción) o parte de la dimensión contenida en el hecho imponible que el Estado se atribuye.

La base imponible es un factor individual de determinación del monto del débito. La alícuota es un factor genérico. Decimos "individual" para la base, porque el dato numérico que ella proporciona varía conforme a cada hecho individual (hecho imponible) realizado. Siendo la perspectiva mensurable del aspecto material, proporciona un dato esencial para la individualización del

débito, dato este que varía en cada hecho concreto (cada hecho imponible tiene su dimensión).

En cambio la alícuota, por ser establecida en ley, es un factor estable y genérico. Así, la combinación del dato numérico individual y específico (base imponible) con el dato numérico genérico (alícuota) permite la determinación del débito correspondiente a cada obligación.

Podemos resumir lo descrito acerca de la hipótesis de incidencia y sus elementos en el siguiente cuadro:



14.2. Fases de la Obligación Tributaria.

14.2.1. Nacimiento de la Obligación Tributaria.

En principio, debo precisar que la numeración o presentación de la Declaración Aduanera respectiva es el hecho imponible, causa fuente, que da nacimiento a la Obligación Tributaria Aduanera. Hecha la precisión voy a desarrollar el art. 140 de la LGA, el mismo que ha centralizado el aspecto temporal de la hipótesis de incidencia de la norma tributaria aduanera. Veamos a continuación el contenido del mencionado artículo:

"La obligación tributaria nace:

A) En la importación para el consumo en la fecha de numeración de la declaración: El régimen aduanero de importación para el consumo permite nacionalizar mercancías extranjeras luego de cumplir con el trámite de importación respectivo. El trámite o despacho aduanero de la importación para el consumo se inicia con la presentación de la Declaración Única de Aduanas (DUA) o Declaración Simplificada (DS) respectiva, la cual es

numerada y fechada. En tal sentido, la obligación tributaria aduanera nace en la fecha de numeración de la declaración.

Esta regla es una variante de la teoría del hecho imponible como la presentación de la declaración aduanera. Así, la obligación tributaria nacerá cuando la declaración sea aceptada por la aduana en la que se presentó. Esta aceptación se produce con la numeración de la declaración, momento a partir del cual se inicia el cómputo del plazo para la exigibilidad del pago del tributo. Presentada la declaración ante la Administración Aduanera, su sistema informático procede a verificar la información consignada; de estar conforme procede a su ingreso al sistema y numeración, a efectos de que se pueda realizar el despacho de la mercancía previo pago de la deuda tributaria aduanera. Si la declaración no se numera porque es rechazada o porque ha sido legajada, no se produce el nacimiento de la obligación tributaria; por lo tanto, no hay pago del tributo.

Conforme lo señala el artículo 46 de la LGA, la declaración aceptada por la Autoridad Aduanera sirve de base para determinar la obligación tributaria aduanera. Es decir, una vez numerada la declaración por parte de la Administración Aduanera el declarante queda sujeto a su contenido, salvo los casos permitidos de rectificación, derivando de ella sus obligaciones aduaneras, entre ellas la tributaria.

Esta primera regla, si bien se refiere expresamente al régimen aduanero de importación para consumo, se aplica a los regímenes aduaneros de exportación temporal para perfeccionamiento pasivo (en el caso de un mayor valor de la mercancías reimportada), depósito aduanero y tránsito aduanero, por cuanto dichos regímenes pueden concluir con una importación a consumo. Sin embargo, esta aplicación no expresa de la regla del nacimiento de la obligación tributaria no es técnicamente correcta, como veremos más adelante.

B) En el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común, en la fecha de solicitud de traslado:

La segunda regla de nacimiento de obligación tributaria se refiere al caso en que una mercancía ingresada a un territorio de tributación especial es trasladada a una zona de tributación común. Es el caso de las mercancías ingresadas a una zona que goza de un beneficio tributario, sea con exoneración del pago de tributos aduaneros o con una rebaja arancelaria; como puede ser una zona franca o una región que tiene una legislación tributaria especial.

El beneficio tributario se mantendrá siempre que la mercancía ingresada no sea trasladada a una zona del país que no goce de los mismos beneficios o incentivos tributarios; es decir, siempre que la mercancía sea solicitada a consumo en la zona.

La razón para crear una zona de tributación especial dentro del territorio de un país es para fomentar el desarrollo industrial y/o comercial de la zona, a fin de incentivar la inversión privada en dichas actividades. Por ello, la condición especial para la creación de una de estas zonas es que las mercancías ingresadas a ellas con incentivos tributarios no pueda ingresar al resto del territorio, de lo contrario no solo se estaría desvirtuando los propósitos de la creación de la zona, sino también se estaría perjudicando a la actividad económica del resto del país con la comercialización de productos más baratos por efecto del beneficio tributario del que gozan esos productos.

En la medida que las mercancías ingresadas a una zona de tributación especial no deben salir de ella, es lógico que el nacimiento de la obligación tributaria aduanera, en el caso de que estas gocen de algún incentivo tributario aduanero, sea en el momento en que dichas mercancías salgan de la zona para ingresar al resto del territorio nacional. Esta salida se formaliza con la presentación de la solicitud correspondiente en la aduana de salida, momento en el cual se liquidan los tributos y se pagan, como si fuera una importación para consumo. Solo con el cumplimiento de esta obligación podrá la mercancía comercializarse libre y legalmente.

Ahora bien, no siempre el incentivo tributario consiste en la exoneración total del pago del tributo, pues en algunos casos la mercancía puede ingresar a la zona de tributación especial pagando menores tributos. Si este fuere el caso, entonces la regla del nacimiento de la obligación tributaria se aplica para el pago del diferencial de los tributos. No se trata de considerar al tributo pagado cuando la mercancía ingresó a la zona de tributación especial como un pago a cuenta, sino de una nueva obligación tributaria, pues estos se pagan sin intereses; de lo contrario no existiría un nacimiento de obligación tributaria.

Al respecto, el segundo párrafo del artículo 202 del RLGA, claramente señala que:

"El traslado de dichas mercancías se realizará una vez efectuado el pago de los tributos diferenciales, resultante de los tributos aplicables en la zona de tributación común y de los que hayan sido pagados o dejados de pagar para el ingreso de las mercancías en la zona de tributación especial".

C) En la transferencia de mercancías importadas con exoneración o inafectación tributaria, en la fecha de presentación de la solicitud de transferencia: El tercer supuesto de nacimiento de la obligación tributaria aduanera regulado por la ley es el caso de la transferencia de bienes ingresados con exoneración o inafectación tributaria, en cuyo caso la obligación nace en la fecha de presentación de la solicitud de transferencia. Tratándose de mercancías importadas con exoneración o inafectación de derechos, si bien se nacionalizan sin el pago de tributos, para efectos de que dicha importación pueda seguir gozando del beneficio, no puede ser transferida a un tercero por un plazo de cuatro años. Si esto último sucede, se pierde el beneficio y el beneficiario deberá pagar los tributos que fueron materia de exoneración o inafectación.

Al igual que en el caso anterior, no se trata de la exigibilidad de una obligación tributaria en virtud de haber sido transferida la mercancía, sino del nacimiento de una obligación tributaria, pues con su importación exonerada no nace dicha obligación; ésta recién se origina por el hecho de la transferencia, que es la condición para el nacimiento de la obligación tributaria.

Por ello, conforme lo dispone el artículo 210 del RLGA, en este caso, se debe pagar los tributos diferenciales previamente a la transferencia, aunque en realidad no se trata de un diferencial sino más bien de un pago de los tributos que corresponden en la fecha de la transferencia, ya que en la exoneración o inafectación no se paga un menor tributo.

El mismo artículo 210 del reglamento precisa que el nacimiento de la obligación tributaria se producirá, además del caso en que la mercancía es transferida antes de los cuatro años de haber sido importada, si ésta es destinada a fin distinto al que originó el beneficio tributario. Esta precisión es comprensible por cuanto muchos de los casos de exoneraciones o inafectaciones de los derechos aduaneros se refieren a mercancías que son importadas para un beneficiario en particular o para fines determinados, debiendo acreditarse tal condición al momento del despacho.

Lo que sucedería con las mercancías inafectas que luego son transferidas es que se produce una hipótesis de incidencia y un hecho imponible en ese momento, a diferencia de la exoneración en donde ambas circunstancias se producen en el momento de la importación, pero que el hecho imponible no es gravado por disposición de la ley. No obstante, para efectos prácticos la asimilación que hace el reglamento para equiparar el nacimiento de la obligación tributaria es aceptable, en la medida que en ambos casos el momento de dicho nacimiento se produce por la pérdida del beneficio al transferirse la mercancía antes del plazo legal.

Tanto en el caso de las mercancías ingresadas a una zona de tributación especial que posteriormente son trasladadas a una zona de tributación común, como el caso de la mercancía importada con exoneración o inafectación que posteriormente es transferida, es de notar que si bien la hipótesis de incidencia se produce con la numeración de la declaración, pues también deben despacharse como cualquier importación, el hecho imponible no es instantáneo como en el caso de la importación a consumo, sino que debe concretarse el acto previsto por la ley para el nacimiento de la obligación tributaria, lo que se produce con presentación de la solicitud correspondiente. Hasta antes de ello, si bien existe una importación no existe una obligación tributaria.

D) En la admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo, en la fecha de numeración de la declaración con la que se solicitó el régimen: El cuarto supuesto de nacimiento de la obligación tributaria previsto por la LGA corrige una omisión de la ley anterior, pues son casos en los que se permite la importación de mercancías con la suspensión del pago de los derechos arancelarios y demás impuestos a la importación. En ambos casos los importadores deben presentar una garantía por el monto de dichos tributos suspendidos. Con la ley anterior, a falta de una regla particular se aplicaba la del nacimiento de la obligación tributaria para la importación definitiva; sin embargo, no se permite la analogía ni la interpretación de normas tributarias para extender las disposiciones tributarias a supuestos distintos a los señalados en la ley, lo que tenía como consecuencia la aplicación indebida de una norma para cubrir un vacío legal.

Con la LGA ya se cuenta con una regla específica sobre el nacimiento de la obligación tributaria para los casos de admisión temporal para reexportación en el mismo estado (antes llamado importación temporal) y para la admisión temporal para perfeccionamiento activo (antes llamada admisión temporal), con lo cual ya se tiene una determinación de la hipótesis de incidencia. Como

son aduaneramente casos distintos a la importación para consumo, es más, son lo contrario pues la naturaleza de estos regímenes no es que la mercancía sea de libre disposición por el territorio aduanero; es necesaria una regla jurídica independiente para cuando se produzca el hecho generador de la obligación tributaria aduanera, como lo trata la legislación comparada.

A) Casos no previstos por la Ley: El artículo 140 de la LGA es incompleto pues no regula un supuesto muy importante: el caso de otros regímenes aduaneros; distintos a la importación para el consumo, como la exportación temporal para perfeccionamiento pasivo, depósito aduanero y; tránsito aduanero. En estos casos, la ley no determina el momento del nacimiento de la obligación tributaria aduanera; es más, la regulación de estos regímenes puede llevar a confusión para interpretar este momento, como pasaremos a exponer.

Los regímenes de tránsito son el tránsito aduanero, el transbordo y el reembarque, mientras que el régimen de depósito es el de depósito aduanero. De estos, el transbordo y el reembarque no revisten incidencia tributaria, pues consisten en la transferencia de mercancías con destino al extranjero. En la medida que la mercancía no es declarada ante la Administración Aduanera para solicitar algún régimen aduanero, no se produce la hipótesis de incidencia, por lo tanto, no hay tributo.

El tránsito aduanero consiste en el régimen aduanero por el cual las mercancías provenientes del exterior que no hayan sido destinadas puedan ser trasladadas a una aduana del interior o con destino al exterior, con suspensión del pago de los tributos y recargos. El depósito, por su parte, es el régimen aduanero que permite almacenar las mercancías que lleguen al territorio aduanero en lugares autorizados sin el pago de los derechos arancelarios y demás tributos que gravan la importación. En estos dos casos la mercancía ingresa al territorio aduanero mediante una declaración que es

numerada por la Administración Aduanera, pero no se trata de una importación a consumo, por lo cual no se puede aplicar la regla del nacimiento de la obligación tributaria que contiene la LGA, aplicable solamente a este tipo de importación.

Sin embargo, en el caso del tránsito, la ley expresamente señala que queda en suspenso el pago de tributos, lo que indica que ha nacido una obligación tributaria. Ante ello, ¿cuándo nace dicha obligación? Supuestamente con la presentación de la declaración de tránsito, sin embargo no existe regla aplicable a este caso y no podría aplicarse la regla sobre importación a consumo por el principio antes indicado de prohibición de aplicación analógica de la norma tributaria. Así, aún cuando no se ha legislado sobre el hecho generador que da nacimiento a la obligación tributaria, la LGA señala que en el caso del régimen aduanero de tránsito, queda suspendido el pago de los tributos.

Una interpretación literal de las normas sobre nacimiento de la obligación tributaria contenidas en la LGA podría llevar a decir que en estos regímenes aduaneros indicados no nace una obligación tributaria, pues la ley no ha establecido una hipótesis de incidencia, por lo que la Administración Aduanera no tendría facultad para cobrar los derechos a la importación, pues no existiría tal gravamen, lo que significa también que no puede suspenderse el pago de un tributo cuya obligación no ha nacido, existiendo una contradicción en la ley.

No podemos explicar esta omisión de la ley, pues una aparente simplificación de las normas sobre nacimiento de la obligación tributaria no puede justificar la deficiencia legal (Reaño, R., 2010, Pp. 125-130).

14.2.2. Determinación de la Obligación Tributaria.

La segunda fase es la determinación de la obligación tributaria aduanera, la cual está referida a verificación de hecho imponible y precisión del monto de la obligación. Responde a la pregunta: ¿cuánto es el monto de la obligación tributaria aduanera?

La determinación de la obligación tributaria es la consecuencia inmediata de su nacimiento y obedece a la actuación de la administración tributaria o del propio contribuyente (Zagal, R., 2009, Pp.103)

Según la Ley General de Aduanas, Decreto Legislativo N° 1053 y modificatorias (Art. 153° - 154°): Los derechos arancelarios y demás impuestos que corresponda aplicar serán los vigentes en la fecha del nacimiento de la obligación tributaria aduanera, asimismo establece una aplicación especial por la cual, toda norma legal que aumente los derechos arancelarios, no será aplicable a las mercancías que se encuentren en los siguientes casos:

- Que hayan sido adquiridas antes de su entrada en vigencia, de acuerdo a lo que señale el Reglamento;
- Que se encuentren embarcadas con destino al país, antes de la entrada en vigencia, de acuerdo a lo que señale el reglamento;
- Que se encuentren en zona primaria y no hayan sido destinadas a algún régimen aduanero antes de su entrada en vigencia.

14.2.3. Exigibilidad de la Obligación Tributaria (Art. 150 de la Ley General de Aduanas - Decreto Legislativo N° 1053).

Determinada la obligación tributaria aduanera, el deudor tiene un plazo para cumplir el pago de la prestación, vencido este plazo ésta es exigible por parte del acreedor o sujeto activo, es decir, la autoridad aduanera, y como tal afecta al pago de intereses moratorios.

De acuerdo a la legislación aduanera tenemos que la obligación tributaria aduanera³¹:

³¹ Para el caso materia de estudio, se ha considerado la exigibilidad de la deuda tributaria aduanera solamente en el caso de traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común, por ser el caso que nos interesa.

- **En el traslado de mercancías de zonas de tributación especial a zonas de tributación común**, la deuda es exigible a partir del cuarto día siguiente de notificada la liquidación por la autoridad aduanera.

En la exigibilidad de la obligación tributaria aduanera se consideran los días calendarios; la exigibilidad comienza a computarse a partir del día siguiente de vencido el plazo otorgado por ley, sea este día sábado, domingo o feriado (días inhábiles).

Los intereses moratorios se aplicarán sobre el monto de los derechos arancelarios y demás tributos exigibles; asimismo, se liquidarán por día calendario hasta la fecha de pago inclusive.

14.2.4. Extinción de la de la Obligación Tributaria.

Para ubicar los medios de extinción de la obligación tributaria aduanera debemos recurrir al Código Tributario y a la Ley General de Aduanas (Art. 154)³². Complementando ambas textos legales, podemos decir que de acuerdo a la legislación tributaria vigente los medios para extinguir la obligación tributaria aduanera son:

A. Pago.

Vamos a referirnos a lo que en rigor implica el nacimiento de una obligación tributaria, es decir, a los tributos. En tal sentido, al nacer la **obligación tributaria aduanera**, ésta se extingue con el pago total de los tributos aduaneros más los intereses que correspondan.

¿Quiénes deben efectuar el pago? Son sujetos pasivos (deudor tributario) de la obligación tributaria aduanera, el contribuyente y el responsable:

³² Que fuera modificado mediante la inclusión de un segundo párrafo mediante Decreto Legislativo N° 1109 del 20 de junio del 2012, en el que se establece lo sgte: "... *Lo dispuesto en el párrafo precedente también es aplicable a las sanciones administrativas del Art. 209*"

- **El contribuyente:** El artículo 139 de la Ley General de Aduana considera contribuyente al dueño o consignatario de las mercancías.
- **El responsable:** Sobre este punto, cabe examinar básicamente lo que nos dice el Código Tributario respecto a la responsabilidad solidaria.
- **Terceros:** No es sujeto pasivo de la obligación tributaria aduanera. Pero estos terceros pueden asumir el pago de los tributos aduaneros e intereses respectivos, siempre y cuando no haya oposición motivada por parte del deudor tributario.

¿Cuáles son los medios de pago? dinero en efectivo, débito en cuenta corriente o de ahorros, cheques, notas de crédito negociable, tarjeta de crédito, otros medios que la Administración Tributaria apruebe.

B. Compensación.

En términos simples, compensación es la extinción simultánea en todo o en parte de la obligación que recíprocamente tienen dos personas entre sí. Veamos el caso de las devoluciones por pago indebido y en exceso. Según el artículo 158 de la Ley General de Aduanas, la SUNAT fija el monto mínimo a partir del cual concede dichas devoluciones (10% de la UIT) ¿Pero qué sucede cuando el monto a devolver es menor al mínimo? En ese caso, procede la llamada compensación automática permitiendo al contribuyente o responsable compensar cualquier tipo de deuda tributaria exigible, salvo que éstas hayan sido impugnadas.

C. Condonación.

La condonación consiste en que el acreedor tributario, es decir, el Gobierno Central, perdona al deudor tributario el pago de la deuda tributaria aduanera. En tal sentido, dicha deuda sólo puede ser condonada por norma expresa con rango de Ley.

D. Consolidación.

Tal como lo establece el Código Tributario la deuda tributaria, en nuestro caso deuda tributaria aduanera, se extingue por consolidación cuando el acreedor de la obligación tributaria se convierte en deudor de la misma como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos que son objeto del tributo.

E. Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.

- Cobranza Dudosa:

El Código Tributario define a las deudas de cobranza dudosa como *"...son aquellas...respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas"*.

- Recuperación Onerosa:

Es aquella deuda cuyo costo de ejecución no justifica su cobranza. En efecto, es aquella deuda cuyo monto es inferior al diez por ciento (10%) de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT). Ahora bien, esta deuda puede ser declarada como de recuperación onerosa en dos momentos:

- Previa a la emisión del documento de determinación³³ mediante informe de suspensión.
- Después de haberse generado el documento de determinación mediante Resolución de Intendencia.

F. Destrucción:

Respecto a la destrucción de la mercancía, podemos distinguir tres supuestos que encontramos en la LGA:

³³ Son documentos de determinación las: Liquidaciones de las Declaraciones Únicas de Aduana, Resoluciones de Determinación o Cargo, Resoluciones de Multa, Autoliquidaciones y Liquidaciones de Cobranza que se originan en el despacho aduanero consecuencia de un ajuste o sustitución del valoren aduana.

- La mercancía que se destruye en uno de los regímenes de admisión temporal;
- La mercancía que estando en un almacén aduanero es destruida por caso fortuito o fuerza mayor; y
- La mercancía que es destruida por mandato legal.

En los regímenes de admisión temporal, en la medida que la norma descriptiva del régimen señala que se ingresa mercancía al territorio aduanero con suspensión del pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo, y que se determina el nacimiento de la obligación tributaria aduanera en la fecha de numeración de la declaración con la que se solicitó el régimen, existe una obligación tributaria cuya exigibilidad queda en suspenso y condicionada a que se incumpla con las obligaciones del régimen aduanero de perfeccionamiento activo.

Bajo ese supuesto, la extinción de la obligación tributaria aduanera por destrucción de la mercancía es lógica, ya que estando en suspenso ésta, si la mercancía se destruye³⁴ el beneficiario no tiene que cumplir con el pago del tributo, ya que la obligación tributaria deviene en inexigible al haber desaparecido el objeto de la misma (la mercancía); por tal motivo la normas pertinentes de la LGA establecen que en estos casos se concluye el régimen de admisión temporal; conclusión que significa que la Administración Aduanera considera satisfechas las obligaciones aduaneras que debe cumplir el beneficiario del régimen.

Si bien la destrucción de la mercancía en los regímenes de admisión temporal concluye dicho régimen, extinguiendo la obligación tributaria aduanera sin pago; en el caso de destrucción parcial de la mercancía, operativamente se desafecta o ajusta proporcionalmente la garantía constituida por el beneficiario del régimen, con lo cual seguirá garantizada

³⁴ Cabe señalar que conforme a lo señalado en los artículos 59 y 73 de la LGA, la destrucción de la mercancía puede ser por fuerza mayor o caso fortuito, o a solicitud del beneficiario aceptada por la Autoridad Aduanera. Al efecto ver artículos 79 y 95 del RLGA.

solo aquella mercancía que permanece vigente dentro del régimen aduanero, por lo que también solo se concluye el régimen respecto de aquella mercancía destruida parcialmente³⁵. Como existe una garantía que cubre los derechos existentes al momento de la nacionalización, que se hará efectiva en caso de no regularización del régimen, es correcto que con la extinción de la obligación tributaria aduanera en estos casos, se desafecte dicha garantía, pues ya no existe obligación tributaria que garantizar en la medida que el régimen aduanero ha concluido respecto a la mercancía destruida, de lo contrario el beneficiario se vería perjudicado con una sobre garantía que le genera un mayor costo financiero.

El régimen de depósito permite almacenar la mercancía por un plazo determinado sin el pago de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables a la importación para el consumo, siempre que no hayan sido solicitadas a ningún régimen aduanero ni hayan caído en abandono. Nuevamente, si nos encontramos frente a un caso en donde la ley permite el ingreso de mercancías sin el pago de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables mal puede decirse que en caso de destrucción de la mercancía se extingue la obligación tributaria aduanera; ya que ésta nunca existió. El hecho que la mercancía pueda ingresar al territorio aduanero sin el pago de tributos, significa que el Estado excepcionalmente renuncia a su condición de acreedor tributario, pues no ejerce su derecho a cobrar los tributos a la importación, en el entendido que lo hará posteriormente, una vez que sea solicitado el régimen aduanero.

Aquí caben dos interpretaciones. Que la extinción de la obligación tributaria aduanera por destrucción de la mercancía no se aplica para el caso de la mercancía en depósito, a pesar de la generalidad de la disposición contenida en el artículo 154 de la LGA, y con lo cual estaríamos frente a una interpretación lógica de la norma; o que aplicando una presunción se considera que la mercancía destruida es un faltante y, por consiguiente, nacionalizada para efectos aduaneros, lo que conlleva al

³⁵ Verificar artículos: 79 y 95 del RLGA.

pago de los derechos arancelarios y demás tributos aplicables a la importación para el consumo. Nos inclinamos por la primera interpretación, ya que las presunciones deben establecerse por ley, y en este caso no existe norma que establezca la presunción de nacionalización de la mercancía destruida en depósito, ni de responsabilidad frente a la Administración Aduanera por dicha mercancía, lo cual tiene lógica desde que no existe destinación aduanera y, por lo tanto, la mercancía no está sujeta a la potestad aduanera. Siendo esto así, no habría tributos cuyo pago exigir.

Por otro lado, existen casos en los que la propia ley manda destruir la mercancía (Art. 187 de la LGA.) Estos casos son las de mercancías en situación de abandono legal o voluntario, o en comiso y que, en general, no podrían disponerse de otra forma porque son contrarias a un fin superior jurídicamente tutelado, como la moral, la salud, la soberanía, el medio ambiente, el orden público; o porque no son aptas para su circulación en el mercado.

El abandono de la mercancía puede ser legal o voluntario. En el primer caso opera con el simple transcurso del plazo legal para destinar la mercancía sin que el dueño o consignatario presente una declaración aduanera ante la Administración Aduanera, o el plazo para concluir el despacho de una mercancía. El abandono legal se produce de pleno derecho, sin necesidad de acto administrativo que lo declare (Art. 176 de la LGA). El abandono voluntario, por su parte, es la manifestación de voluntad del dueño o consignatario de la mercancía de no querer realizar el despacho aduanero, por lo que la abandona a favor del Estado (Art. 176 de la LGA). Aunque la ley no es explícita, se entiende que el abandono voluntario puede solicitarse en cualquier momento antes de que se cumplan los plazos legales para su destinación o para concluir el despacho, pues de lo contrario caería en abandono legal, según se establece en el artículo 176 de la LGA.

G. Remate:

La LGA incluye al remate como forma especial de extinción de la obligación tributaria aduanera, pues el pago realizado por el postor ganador debe permitirle poder adquirir una mercancía libre de cargas, deudas y gravámenes, es decir totalmente saneada; por lo que también debe estar libre de deudas tributarias. Por ello, el ganador del remate debe poder disponer libremente de la mercancía mediante su levante sin pago alguno más que la suma ofertada. Sin embargo, serán objeto de remate las mercancías en abandono legal o voluntario, o en comiso, por lo que en estricto, son mercancías que previamente a su disposición han sido adquiridas en propiedad por la Administración Aduanera, por lo que nos remitimos al análisis previamente efectuado sobre el particular.

H. Entrega al sector competente:

Esta forma de disposición de la mercancía es aplicable a la mercancía de importación restringida que se encuentre en situación de abandono (legal o voluntario) o comiso (Art. 186³⁶ de la LGA). Es así que esta modalidad de disposición es privativa de las mercancías de importación restringida, y

³⁶ Artículo modificado por D.LEG. N° 1109 del 20 de junio del 2012, el cual sustituye el cuarto párrafo e incorpora uno último: *“La Administración Aduanera pondrá a disposición del sector competente las mercancías restringidas que se encuentren en situación de abandono legal, abandono voluntario o comiso. El sector competente tiene un plazo de veinte (20) días contados a partir del día siguiente de la recepción de la notificación para efectuar el retiro de las mercancías o pronunciarse sobre la modalidad de disposición de las mercancías.*

Vencido el citado plazo sin que el sector competente haya recogido las mercancías, o sin que haya emitido pronunciamiento, la Administración Aduanera procederá a su disposición de acuerdo a lo que establezca el Reglamento.

No procederá la entrega al Sector Competente de aquellas mercancías que se encuentren vencidas, en cuyo caso la Administración Aduanera procederá a su destrucción.

La entrega al sector competente de mercancías restringidas en situación de abandono legal que han sido solicitadas a destinación aduanera se efectuará previa notificación al dueño o consignatario y la entrega al sector competente de mercancías restringidas en situación de abandono legal que no han sido solicitadas a destinación aduanera se efectuará previa publicación de la información de las mercancías en el portal electrónico de la SUNAT.

El dueño o consignatario podrá recuperar las mercancías si cumple las formalidades de ley y paga la deuda tributaria aduanera y demás gastos que correspondan dentro de los cinco (05) días hábiles siguientes a la fecha de notificación o de publicación.

Vencidos los citados plazos la SUNAT procederá a la entrega de las citadas mercancías al sector competente.”

solo en el caso que la autoridad competente no las recoja o se pronuncie sobre la modalidad que debe utilizarse para su disposición, la Administración Aduanera podrá disponerla en cualquier otra de las formas previstas por la LGA. En todo caso, tratándose de mercancía que está en situación de abandono o de comiso administrativo previo a su disposición mediante la entrega al sector competente, es aplicable el análisis sobre la extinción de la obligación tributaria aduanera efectuado para los casos de adjudicación y destrucción de mercancías, es decir, se produce una consolidación de los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria en mérito a una transferencia de propiedad originada en la ley.

I. Adjudicación:

Esta forma de extinción de la obligación tributaria aduanera, ha sido recientemente modificada por el Decreto Legislativo N° 1109 del 20 de Junio del 2012.

La Ley General de Aduanas regula en su Art. 184°, que “la SUNAT de oficio o a pedido de parte, podrá adjudicar mercancías en situación de abandono legal, abandono voluntario o comiso conforme a lo previsto en el Reglamento.

La adjudicación de las mercancías en situación de abandono legal que han sido solicitadas a destinación aduanera se efectuará previa notificación al dueño o consignatario y la adjudicación de mercancías en abandono legal que no han sido solicitadas a destinación aduanera se efectuará previa publicación de la información de las mercancías en el portal electrónico de la SUNAT.

El dueño o consignatario podrá recuperar las mercancías pagando la deuda tributaria aduanera y demás gastos que correspondan, dentro de los cinco (5) días siguientes a la fecha de notificación o de publicación, cumpliendo las formalidades de ley. Vencidos los citados plazos, la SUNAT procederá a la adjudicación de las citadas mercancías”

La norma también contempla otro aspecto, denominado: Adjudicación de mercancías en estado de emergencia, por el cual se busca atender las necesidades de las zonas afectadas, y la SUNAT dispone la adjudicación de mercancías en abandono legal o voluntario o comiso a favor de las entidades que se señalen mediante decreto supremo. Si no se establece el adjudicatario, la SUNAT podrá adjudicar las mercancías a favor del Instituto Nacional de Defensa Civil- INDECI, Ministerio de la Mujer y Poblaciones Vulnerables, Ministerio de Desarrollo e Inclusión Social, Ministerio de Salud, Ministerio de Educación, Ministerio de Vivienda, Construcción y Saneamiento o programas que tengan la calidad de unidad ejecutora adscritos a los ministerios antes citados, según sus fines y funciones.

Esta adjudicación estará exceptuada del requisito de la notificación o publicación a que se refiere el segundo párrafo del artículo 184º.

Las entidades a las que se les haya adjudicado mercancías restringidas deberán solicitar directamente al sector competente la constatación de su estado.

J. Reexportación o exportación de la mercancía sometida a los regímenes de admisión temporal para reexportación en el mismo Estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo:

El régimen aduanero de admisión temporal para reexportación en el mismo estado permite el ingreso de ciertas mercancías al país, con suspensión del pago de los respectivos impuestos aduaneros, siempre que estén destinados a cumplir un fin determinado en un lugar específico con la condición de ser reexportadas en un plazo máximo de dieciocho (18) meses³⁷. La obligación tributaria aduanera nace en la fecha de numeración de la declaración con la que se solicita el régimen. Ahora bien, la extinción de dicha obligación se produce, en términos normales, con la reexportación de la mercancía dentro del plazo mencionado.

³⁷ En caso de mercancías restringidas, el plazo es otorgado por el sector competente, pero no puede superar dicho tiempo máximo.

El régimen aduanero de admisión temporal para perfeccionamiento activo permite el ingreso de ciertas mercancías al país, con suspensión del pago de los respectivos impuestos aduaneros, para ser transformadas en un nuevo producto con valor agregado el cual será exportado, todo este proceso debe cumplirse en un plazo máximo de veinticuatro (24) meses. La obligación tributaria aduanera nace en la fecha de numeración de la declaración con la que se solicita el régimen. En este caso, la extinción de dicha obligación se produce, en términos normales, con la exportación de la mercancía dentro del plazo mencionado.

K. Legajamiento:

La LGA también contempla al legajamiento de la declaración aduanera como otra causal de extinción de la obligación tributaria aduanera. Esta modalidad de extinción fue introducida por el Decreto Legislativo N° 951. El legajamiento consiste en el acto por el cual, a solicitud de parte o de oficio, la autoridad aduanera deja sin efecto una declaración conforme por alguna causa que justifique dicho acto, como es el caso de las declaraciones que legalmente no debieron ser aceptadas.

Existiendo un acto formal que manifiesta la voluntad del declarante de destinar una mercancía; acto que, por lo demás, tiene la calidad de declaración jurada, las situaciones que se presentan para impedir su conclusión inciden sobre la situación jurídica de dicha declaración, por lo que siendo un acto que nace formalmente correcto, debe dejarse sin efecto por la autoridad aduanera que lo acepta, a fin de que la declaración como acto formal de destinación de una mercancía ya no siga surtiendo efectos legales. Ese acto se denomina en el lenguaje aduanero, legajamiento.

En la medida que la declaración aduanera ha sido aceptada por la autoridad aduanera, tiene el efecto, entre otros, de determinar el hecho

imponible y, por lo tanto, del nacimiento de la obligación tributaria aduanera conforme a las reglas establecidas por la ley aduanera según sea el caso. Si dicho acto se deja sin efecto, entonces se afecta el nacimiento de la obligación tributaria aduanera, la que también debería dejar de existir a fin de que no se produzca un incumplimiento de obligación con las consecuencias que ello acarrea.

De esta forma, el legajamiento no sólo debe significar la conclusión del acto administrativo de destinación aduanera, sino que también debe extinguir la obligación tributaria aduanera, razón por la cual la ley aduanera la considera como una modalidad exclusiva de extinción de dicha obligación. Con esto, cesa todo efecto que el acto administrativo legajado tuvo mientras estuvo vigente (Rosas, R., 2009, Pp. 17-22).

15. Inafectación y Exoneración.

15.1. Inafectación:

15.1.1. Concepto.

Constituye aquella circunstancia en que el propio texto de la ley u ordenanza que establece la relación jurídica tributaria, excluye con la descripción del supuesto normativo a un sujeto o a una actividad del ámbito del hecho imponible, es decir, lo deja fuera del campo de aplicación del tributo.

Armando Zolezzi Möller, entiende a la inafectación tributaria como:

“La no sujeción, no incidencia o inafectación, es una situación fáctica que implica que un hecho ocurrido en el mundo fenoménico, no se ha subsumido en una hipótesis de incidencia tributaria y, en consecuencia, no se ha producido la incidencia”

Se produce un supuesto de no sujeción cuando una persona o hechos de referencia no aparecen contemplados por el hecho imponible en cuestión. Dicho más claramente todavía, así como el hecho imponible contempla todo el ámbito objetivo y subjetivo de los sujetos, lo que queda por fuera del hecho imponible es el ámbito de lo no sujeto.

Planteado así el tema de la no sujeción, resulta evidente que lo no sujeto es, por definición, todo el ancho campo de lo no contemplado por las normas tributarias definidoras de hechos imponibles y, por consiguiente, viene a coincidir casi exactamente con el mundo de supuestos y relaciones extratributarias.

15.1.2. Clasificación.

La doctrina internacional ha denominado como inafectación al supuesto no comprendido o alcanzado en el presupuesto de hecho previsto en la norma; sin embargo, a nivel nacional podemos decir que existen dos tipos de inafectaciones:

A) Inafectación Natural: En estricto sensu es la inafectación que se da cuando los hechos del mundo real no se subsumen o no quedan comprendidos en los supuestos de hecho previstos en la Ley. En este sentido, el hecho acaecido en el mundo fáctico no llega a comprender el aspecto material, subjetivo, temporal o espacial del tributo, motivo por el cual debe ser librado del gravamen.

B) Inafectación Legal: La doctrina denomina así, a los hechos que en ausencia de la previsión normativa explícita, estarían gravados con algún impuesto. Así, en el fondo significan modulaciones del legislador tendentes a evitar que un determinado hecho quede gravado con el impuesto, pues de no haber hecho tal previsión, quedaría afecto al gravamen (Entrelínas, 2007, Pp. 45-46).

15.1.3. Niveles:

En el ámbito aduanero, las inafectaciones tributarias las encontramos en dos niveles legislativos: el constitucional y el legal.

En la primera: La inafectación es de carácter particular, pues solo se beneficia a un determinado sector de la actividad económica y se concede por la naturaleza de dicha actividad económica que desarrolla el beneficiado. Las inafectaciones legales (aquellas que se otorgan en la Ley General de Aduanas), por el contrario, son de carácter general, ya que benefician a todos aquellos que importan determinados bienes.

A) Nivel Constitucional:

El Art. 19 de la Constitución Política del Estado señala en su primer párrafo que:

“Las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación en la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural. En materia de aranceles de importación, puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes”

Esta disposición constitucional se conoce también como de inmunidad tributaria, pues sustrae a ciertas operaciones de las instituciones educativas de la hipótesis de incidencia de todo tributo, sean directas o indirectas. En tal sentido, dichas disposiciones gozarán de inafectación en tanto una modificación constitucional no les quite dicha inmunidad. Sin embargo, debe anotarse que no se consagra una inmunidad total, pues la inafectación está referida a los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad, lo cual quiere decir que cualquier otra operación que no se refiera a dichas actividades estará afectada a los tributos correspondientes. La inafectación que trata esta disposición constitucional es de carácter mixta, por cuanto en el plano subjetivo, beneficia solamente a las instituciones educativas constituidas conforme a la ley de la materia, en el plano objetivo se aplica únicamente a los bienes necesarios para desarrollar sus actividades de educación y cultura.

Además, se entiende que estas actividades no son lucrativas, por lo que la inmunidad debe limitarse a éstas y no comprender otras actividades lucrativas que las instituciones educativas puedan desarrollar para obtener ingresos adicionales. Al tener las instituciones educativas inmunidad tributaria sobre los impuestos directos e indirectos, debería entenderse que también se aplica a los derechos de importación en tanto éstos son considerados como impuestos indirectos. Por lo tanto, la importación de bienes que realicen estas instituciones para sus fines se debería efectuar libre del pago de los derechos. Sin embargo debe notarse que la inmunidad tributaria en materia aduanera no tiene vocación de permanencia pues la última parte del primer párrafo del artículo 19 de la Constitución, expresamente señala que en materia de aranceles de importación puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes. Esto quiere decir, que la inafectación de derechos arancelarios se encontrará vigente en tanto no se expida una norma que afecte la importación de determinados bienes. Esta norma, por aplicación

del principio de legalidad establecido en el Art. 74 de la misma Constitución, puede ser un Decreto Supremo.

En ese sentido es que se ha desarrollado la legislación infraconstitucional sobre los aranceles a la importación de bienes de las instituciones educativas. Así, el Decreto Supremo N° 046-97-EF³⁸ aprobó la relación de bienes y servicios inafectos al pago del IGV y de los derechos arancelarios aplicables a las instituciones educativas particulares o públicas, es decir, por norma del poder ejecutivo se determinó los bienes cuya importación no estaba afecta al pago de los aranceles a la importación (y tampoco al IGV), cumpliendo con el mandato constitucional de tener un régimen de afectación especial, pues los diferencia de los bienes no considerados en sus anexos que sí están gravados con dicho tributo.

Sin embargo, encontramos nuevamente un caso de deficiencia de técnica legislativa, por cuanto la inafectación, por tratarse de un hecho que no se subsume dentro hipótesis de incidencia, no requiere de norma legal que la declare, pues la no incidencia se desprende de la formulación de la misma hipótesis de incidencia; todo hecho no considerado por ella está inafecta, está fuera del ámbito de aplicación de la norma tributaria, por lo que no es técnicamente correcto desarrollar normativamente dichos casos.

B) Nivel Legal:

Las inafectaciones a este nivel normativo las encontramos en el Art. N° 147³⁹ de la Ley General de Aduanas (LGA), ésta norma señala que:

³⁸ Modificado por el Decreto Supremo N° 003-98-EF.

³⁹ Artículo modificado por Decreto Legislativo N° 1109 del 20/06/2012.

“Están inafectas del pago de los derechos arancelarios, de acuerdo con los requisitos y condiciones establecidos en el Reglamento y demás disposiciones legales que las regulan:

- a) Las muestras sin valor comercial;*
- b) Los premios obtenidos en el exterior por peruanos o extranjeros residentes en el Perú, en exposiciones, concursos, competencias deportivas en representación oficial del país;*
- c) Los féretros o ánforas que contengan cadáveres o restos humanos;*
- d) Los vehículos especiales o las prótesis para el uso exclusivo de discapacitados;*
- e) Las donaciones aprobadas por resolución ministerial del sector correspondiente, efectuadas a favor de las entidades del sector público con excepción de las empresas que conforman la actividad empresarial del Estado; así como a favor de las Entidades e Instituciones Extranjeras de Cooperación Internacional – ENIEX, Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo Nacionales – ONGD-PERU, e Instituciones Privadas sin Fines de Lucro receptoras de Donaciones de Carácter Asistencial o Educativa – IPREDAS inscritas en el registro correspondiente que tiene a su cargo la Agencia Peruana de Cooperación Internacional – APCI;*
- f) Las donaciones efectuadas a las entidades religiosas, así como a las fundaciones legalmente establecidas cuyo instrumento de constitución comprenda alguno o varios de los siguientes fines: educación, cultura, ciencia, beneficencia, asistencia social u hospitalaria;*
- g) Las importaciones efectuadas por universidades, institutos superiores y centros educativos, a que se refiere el artículo 19º de la Constitución Política del Perú, de bienes para la prestación exclusiva de servicios de enseñanza, conforme a las disposiciones que se establezcan;*
- h) Los medicamentos y/o insumos que se utilizan para la fabricación nacional de equivalentes terapéuticos para el tratamiento de enfermedades oncológicas, del VIH/SIDA y de la diabetes;*
- i) El equipaje y menaje de los peruanos que fallezcan fuera del Perú;*

j) La repatriación de bienes que pertenecen al patrimonio cultural de la nación;

k) El equipaje, de acuerdo a lo establecido por el presente Decreto Legislativo y su Reglamento;

l) Los envíos postales para uso personal y exclusivo del destinatario, de acuerdo a lo establecido por su reglamento.

Los envíos postales que reúnen las condiciones del literal m.2) del presente artículo;

m) Los envíos de entrega rápida, realizados en condiciones normales, que constituyen:

m.1) Correspondencia, documentos, diarios y publicaciones periódicas, sin fines comerciales, de acuerdo a lo establecido en su reglamento;

m.2) Mercancías hasta por un valor de doscientos y 00/100 dólares de los Estados Unidos de América (US\$ 200,00), de acuerdo a lo establecido en su reglamento”.

Respecto a estas inafectaciones legales, hay que destacar que sólo se refiere a los derechos arancelarios; es decir, al gravamen que se impone a la importación de bienes. El texto de la norma glosada es claro y expreso en ese sentido. Esto quiere decir que estas importaciones deben pagar los otros tributos que también gravan a la importación, como es el caso del IGV, el Impuesto de Promoción Municipal y el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), cuando corresponda, así como cualquier otro tributo que pueda gravar en el futuro la importación de bienes.

La razón para la inafectación de sólo los derechos arancelarios la encontramos en el hecho de que la inafectación o exoneración del IGV o del ISC requiere de ley expresa. Por ello, en la medida de que no exista una ley que inafecte a una importación del pago de estos impuestos, y por el principio de especialidad, la LGA no puede establecer inafectaciones al pago de dichos tributos.

En cuanto a los bienes que se importen con inafectación del derecho arancelario, es de destacar que todos ellos comparten un mismo criterio: Se trata de bienes que no tiene valor comercial, sino que tienen una finalidad específica o un valor subjetivo para el importador. En efecto, de la lista de bienes consignada en el Art. 147 de la LGA, se puede observar que se trata de importaciones específicas, muy particulares y de interés o utilidad sólo para el importador; salvo el caso de los medicamentos y/o insumos para elaborar equivalentes terapéuticos para el tratamiento de enfermedades oncológicas, del VIH/SIDA y diabetes.

Ello significa que los bienes importados con inafectación arancelaria no serán introducidos al circuito económico nacional; es decir, no será comercializados ni se obtendrá lucro con su importación, de esta forma, la inafectación que se concede es un beneficio que tiene por objeto no encarecer la importación de bienes sin valor comercial; de bienes que serán utilizados para fines altruistas o de utilidad para los importadores o de propiedad de éstos y que no serán objeto de comercialización. En la medida que son bienes cuya finalidad no es su comercialización, la inafectación arancelaria no perjudica a los demás, no se produce una competencia desleal ni una ventaja comparativa inequitativa, pues no distorsionará el mercado al encontrarse fuera del circuito económico. Los importadores comercializadores, entonces, seguirán compitiendo en igualdad de condiciones y serán gravadas sus operaciones en la misma forma para todos ellos.

El artículo 210 del Reglamento de la Ley General de Aduanas (RLGA) impone dos limitaciones: la transferencia o cesión de la mercancía importada con exoneración o inafectación, bajo cualquier título, antes del plazo de cuatro años contados desde el día siguiente de haberse numerado la correspondiente declaración aduanera; y, destinar la mercancía a fin distinto para la que fue importada. Estas limitaciones son consistentes con la finalidad de las exenciones otorgadas por la ley; es decir, beneficiar la importación de bienes que no serán comercializados.

Debido a que se trata de mercancías para uso del beneficiario o para un fin determinado, y por el cual se otorga la exención, no puede beneficiarse un tercero que no cumpla con los requisitos exigidos para gozar de dicho beneficio, pues de lo contrario se estaría eludiendo la norma tributaria. Cabe señalar que este es un requisito general, ya que se aplica a toda mercancía importada con exención, sean aquellas señaladas en el artículo 15 de la LGA o aquellas exoneradas por ley expresa distinta a la aduanera. Además, debe notarse que se trata de un requisito para mantener la exención más no para otorgarla, pues si se incumple con la norma se pierde el beneficio ya otorgado.

La consecuencia de transferir la mercancía o de destinarla a un fin distinto antes del plazo señalado por la norma es la de tener que pagar la diferencia de los tributos. No solo deben pagarse los derechos arancelarios dejados de pagar con la importación exenta, sino que debe pagarse también cualquier otro tributo que grave la importación del bien. En tal sentido, la norma no se refiere exclusivamente a los derechos arancelarios, como si lo hace la LGA en la disposición que concede la inafectación, pues se refiere en forma genérica a los tributos diferenciales. Esto tiene explicación en el hecho de que al perderse el beneficio arancelario, la importación se convierte en una afecta a todos los tributos que gravan la importación, pues el despacho a consumo de la importación requiere del pago de todos los tributos aplicables.

El segundo párrafo del artículo 210 del RLGA⁴⁰, establece dos excepciones a la condición de no transferencia de los bienes importados con exención de los derechos arancelarios. La norma precisa que no se sujetan al plazo de cuatro años las importaciones que tienen un plazo, requisitos o condiciones distintos en virtud de convenios internacionales, o por mandato legal.

⁴⁰ Este párrafo señala que "No están comprendidos en los párrafos anteriores, aquellos casos en que por Acuerdos, Tratados o Convenios Internacionales, o por disposiciones especiales se establezcan plazos, condiciones o requisitos para la transferencia o cesión de dichos bienes"

La precisión es conveniente en el primer caso debido a que se trata de instrumentos jurídicos internacionales en los que el Estado peruano asume obligaciones que debe cumplir frente a otros Estados u organismos internacionales.

Por ello, para evitar conflictos o contradicciones con la norma interna (en este caso la LGA), la disposición de la prevalencia del plazo señalado en el instrumento internacional es sana y aconsejable, pues impide que se presuma que el Estado peruano incumpliría sus obligaciones internacionales, o que se tenga que acudir a otras instancias para que dirima el conflicto de coexistencia de dos normas vigentes con mandato contradictorio, a efectos de que determine cuál norma aplicar para un caso concreto.

En el segundo caso, la precisión es necesaria para evitar un conflicto de normas en caso que la norma especial que otorga el beneficio de exención contenga plazo distinto al establecido en forma general por el RLGA. El Reglamento opta por respetar el plazo establecido en la norma especial por aplicación del principio jurídico de especialidad de la norma, lo cual también tiene sentido práctico en la medida que el plazo distinto se entiende otorgado por consideraciones especiales respecto a los bienes importados o a los sujetos beneficiados. Ahora bien, la generalidad de la precisión permite señalar que la prevalencia del plazo especial para la transferencia o cesión del bien importado opera tanto sí dicho plazo es menor a cuatro años o si fuera un plazo mayor, pues solo indica que debe tratarse de "plazos".

No obstante, consideramos que ese mayor plazo no puede ser superior al plazo de prescripción del cobro del tributo adeudado, pues de lo contrario sería jurídicamente imposible cobrar la deuda aduanera tributaria, aún cuando se haya incumplido con el plazo para la transferencia o cesión del bien importado.

15.2. Exoneración.

15.2.1. Concepto.

Se define como una modalidad de sujeción del tributo caracterizada porque no existe obligación tributaria de pago. Ello es posible porque la previsión del hecho imponible no se agota con la previsión genérica del mismo y su consecuencia ordinaria de provocar el crecimiento de la obligación, sino a tal previsión se añade otra más específica en cuya virtud ciertos supuestos incluidos en el ámbito del hecho imponible no dan lugar a dicho nacimiento, o bien lo hacen por cuantía inferior a la ordinaria... consistiendo, pues, el hecho exento en el propio hecho imponible, calificado por determinadas circunstancias, la norma de exención supone una consideración más detallada, más particularizada de algunos de los supuestos integrados de aquel.

Es el supuesto a través del cual una norma posterior excluye a un sujeto o actividad del campo de aplicación de la norma tributaria, que si bien se presenta el hecho imponible, sin embargo sus efectos son neutralizados - no nace la obligación tributaria.

La exoneración tiene que ser expresa, pues se trata de un beneficio tributario que debe tener un mandato legal concreto y cierto. Si bien se admiten las exoneraciones generales, es decir, sin identificar el tributo exonerado, nuestra legislación tributaria vigente exige que la exoneración de un tributo deba hacerse por ley expresa, a fin de cumplir a cabalidad con el principio de legalidad.

Además, debe estar sujeta a un plazo, pues tratándose de un beneficio no puede ser indeterminado; primero porque no se puede permitir que los ingresos del Estado se perjudiquen indefinidamente; y, segundo, porque generalmente se otorga el beneficio para fomentar una actividad económica, una región del país o un sector de la población, y dicho objetivo debe estar ligado a un plazo de cumplimiento (Reaño R., 2010, Pp. 242-243).

Entre otras, las exoneraciones a los derechos arancelarios, y otros tributos, otorgadas por leyes especiales y que se mantienen vigentes a la fecha son las siguientes:

- a. La nacionalización de los bienes e insumos que se requiera en la fase de exploración para las actividades de exploración, así como la importación de los bienes necesarios para la ejecución de los contratos regulados por la Ley Orgánica de Hidrocarburos, según lo dispuesto por el Texto Único Ordenado de la Ley N° 26621, Ley Orgánica de Hidrocarburos, aprobado mediante Decreto Supremo N° 042-2005-EM, y modificatorias.
- b. La importación de bienes e insumos requeridos por los titulares de autorización para el desarrollo de actividades de exploración de recursos geotérmicos, por el plazo de duración de la autorización y para los bienes incluidos en la lista que debe aprobarse por Decreto Supremo, según lo dispone la Ley No. 26848.
- c. La importación de vehículos que gozan del beneficio de importación con franquicia diplomática, según lo establecido por la Ley No. 26983, el Decreto Supremo No. 112-98-EF y modificatorias.
- d. Las importaciones que realicen los concesionarios del proyecto Playa Hermosa - Tumbes, de insumos y bienes de capital, incluidas las embarcaciones, sus accesorios y repuestos, para el desarrollo de dicho proyecto y para la prestación de servicios a los turistas en la zona de desarrollo del mismo, según lo dispone la Ley No. 27782 y modificatorias.
- e. Las importaciones de bienes de capital con fines de uso productivo, que realicen al amparo de la Ley N° 29842, Ley de promoción para el desarrollo de actividades productivas en zonas altoandinas.

15.2.2. Justificaciones.

La exoneración busca restablecer el equilibrio existente antes de la realización del hecho imponible, que por razones fiscales o extrafiscales el legislador considera conveniente no gravar.

A) Razones Fiscales:

Están ligadas a los principios de capacidad contributiva e igualdad en materia tributaria, de tal forma que la carga del gasto público, que es precisamente la razón de ser de los tributos, recaiga sobre sujetos y actividades que estén en una mejor condición de soportarlo.

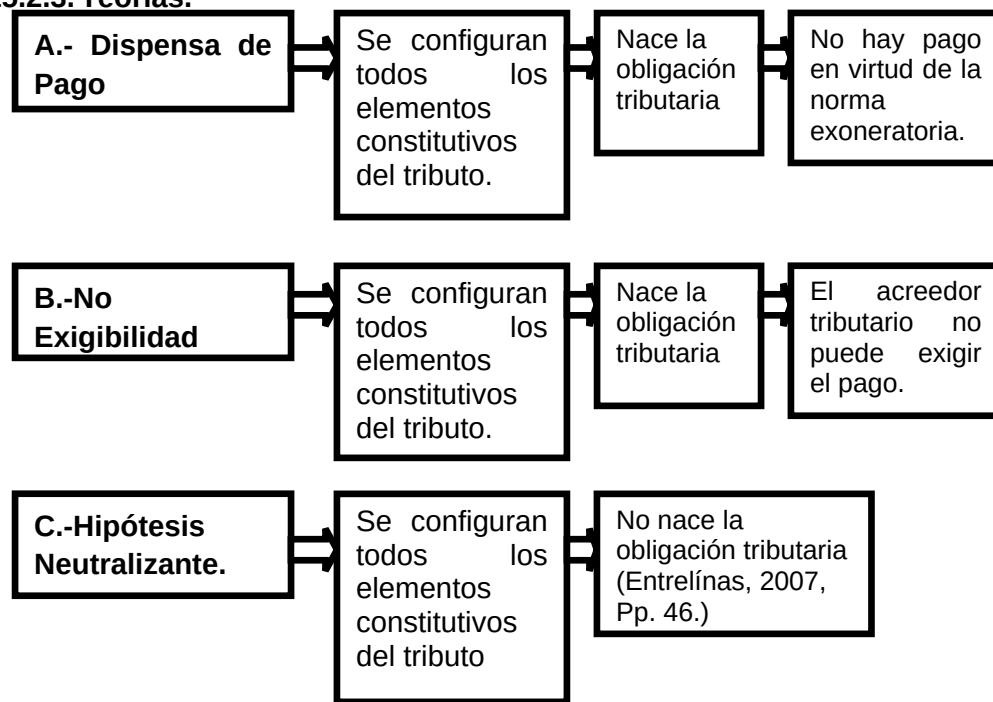
Por lo general se considera como una razón fiscal de exoneración a aquellos sujetos o actividades destinadas a intereses generales.

B) Razones Extra-Fiscales:

Deben estar orientadas a cumplir objetivos u obligaciones que tenga el propio Estado, las mismas que deben estar reconocidas en la Constitución.

Estas deben estar justificadas, de lo contrario la exoneración afectaría el principio de justicia al convertirse en un privilegio. Como ejemplo podemos señalar: la exoneración del IGV en la venta de libros que encuentre sustento en el artículo 14° de la Constitución de 1993 que establece que el Estado debe promover el desarrollo científico y tecnológico del país (Gaceta Jurídica, 2001).

15.2.3. Teorías.



15.2.4. Clases.

A) Exenciones (exoneraciones) Subjetivas: Son concedidas a determinados sujetos de derecho, tienen una amplitud importante y más que exenciones (entendidas como declaraciones legales concretas) constituyen una especie de estatuto tributario de determinados sujetos públicos que tienen la totalidad de su patrimonio o la mayor parte del mismo afectado a la realización de actividades de interés general.

La circunstancia que permite la excepción resulta ser un hecho o situación vinculada directamente al sujeto en quien recaería la obligación de tributar.

B) Exenciones (exoneraciones) Objetivas:

Son aquellos en las que la contemplación del sujeto beneficiario es indiferente. La razón de su establecimiento es variada: económica (naturaleza de la actividad), técnica (evitar la doble imposición), o precisar mejor la capacidad económica.

La circunstancia que permite la excepción se encuentra vinculada con los bienes o servicios que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna del sujeto pasivo del tributo.

C) Exoneraciones temporales y permanentes:

Es temporal cuando la norma neutralizante del hecho imposible tiene una vigencia temporal limitada, y permanente cuando su vigencia es ilimitada.

D) Exoneraciones totales y parciales:

Es total cuando excluyen por completo la obligación tributaria en cambio, es parcial cuando disminuyen en distinto grado el importe de la obligación tributaria sin que desaparezca.

E) Exoneraciones genéricas y específicas:

Es exoneración genérica cuando la norma es imprecisa, y por lo general el texto responde de la siguiente manera:

Exonérese de todo tributo creado o por crearse. Es específica cuando en la norma neutralizante se determina el tributo exonerado.

Respecto de las exoneraciones genéricas, el Tribunal Fiscal, en resoluciones de vieja data pero de actual vigencia, ha dejado establecido:

- ✓ En toda exoneración concedida respecto de una tasa o una contribución debe indicarse expresamente el tributo al cual se aplica, en razón de la naturaleza especial de estos recursos que cumplen el rol de fuentes de financiamiento de los servicios que las generan (RTF 21027).
- ✓ Las normas legales que conceden exoneraciones de carácter genérico sólo operan respecto a aquellos tributos que estuvieran vigentes a la fecha de expedición de la ley en cuestión, no alcanzando aquellos tributos que se puedan crear en el futuro (RTF 17230).

15.2.5. Diferencia entre exoneraciones y otros beneficios tributarios.

Los otros tipos de beneficios tributarios como deducciones, desgravaciones, entre otros, aún con identificación jurídica, se diferencian de las exoneraciones dado que aquellos suelen estar referidos a la base imponible o la cuota u otro elemento de medición de la deuda; en cambio, la exoneración opera desde dentro del hecho imponible, tomando en cuenta los elementos objetivos y subjetivos.

16. Regímenes Aduaneros:

16.1. Importación para el consumo.

Es el régimen aduanero que permite el ingreso de mercancías al territorio aduanero para su consumo, luego del pago o garantía según corresponda, de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables, así como el pago de los recargos y multas que hubieren, y del cumplimiento de las formalidades y otras obligaciones aduaneras.

Las mercancías extranjeras importadas para el consumo en zonas de tratamiento aduanero especial se considerarán nacionalizadas solo respecto a dichos territorios. Para que dichas mercancías se consideren nacionalizadas en el territorio aduanero deberán someterse a la legislación vigente en el país, sirviéndoles como pago a cuenta los tributos que hayan gravado su importación para el consumo.

La destinación de las mercancías al régimen de importación para el consumo se realiza mediante la Declaración Aduanera de Mercancías-Formato de la DUA.

En éste régimen, las declaraciones que amparan las mercancías están sujetas a los siguientes canales de control concurrente:

CANAL VERDE: Las declaraciones seleccionadas a este canal no requieren de revisión documentaria ni de reconocimiento físico.

CANAL NARANJA: Las declaraciones seleccionadas a este canal son únicamente sometidas a revisión documentaria.

CANAL ROJO: Las mercancías de las declaraciones seleccionadas a este canal están sujetas a reconocimiento físico (operación que consiste en verificar lo declarado, mediante una o varias de las siguientes actuaciones: reconocer las mercancías, verificar su naturaleza y valor, establecer su peso o medida); en tal sentido, implica la revisión documentaria y física de las mercancías, acto en el cual la autoridad aduanera, procede a aforar.

16.2. Reimportación en el mismo estado.

Es el régimen aduanero que permite el ingreso al territorio aduanero de mercancías exportadas con carácter definitivo sin el pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, con la condición de que no hayan sido sometidas a ninguna transformación, elaboración o reparación en el extranjero, perdiéndose los beneficios que se hubieren otorgado a la exportación.

El plazo máximo para acogerse al régimen de reimportación en el mismo estado es de doce (12) meses contados a partir de la fecha del término del embarque de la mercancía exportada.

La mercancía objeto del régimen de reimportación en el mismo estado es sometida a reconocimiento físico obligatorio, a fin de que la autoridad aduanera compruebe que la mercancía a reimportarse es la misma que fue embarcada en la exportación.

16.3. Admisión temporal para reexportación en el mismo estado.

La admisión temporal para reexportación en el mismo estado es el régimen que permite el ingreso al territorio aduanero de ciertas mercancías, con suspensión del pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, siempre que sean identificables y estén destinadas a cumplir un fin determinado en un lugar específico para ser reexportadas en un plazo determinado sin experimentar modificación alguna, con

excepción de la depreciación normal originaria por el uso que se haya hecho de las mismas.

Para autorizar el régimen de admisión temporal para reexportación en el mismo estado se debe constituir garantía a satisfacción de la SUNAT. La cobertura corresponde a una suma equivalente a los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, más un interés compensatorio sobre dicha suma, a fin de responder por la deuda existente al momento de la nacionalización.

Las mercancías reexportadas que hayan ingresado al país bajo el régimen de admisión temporal para reexportación en el mismo estado se someten a reconocimiento físico obligatorio.

16.4. Exportación definitiva.

Es el régimen aduanero que permite la salida del territorio aduanero de las mercancías nacionales o nacionalizadas para su uso o consumo definitivo en el exterior.

La exportación definitiva no está afecta a ningún tributo y está sujeta a un trato ágil y preferencial por parte de la administración aduanera, a través de sus diversas intendencias de aduanas de despacho.

Se puede exportar todo tipo de mercancías, con excepción de aquellas que se encuentran prohibidas; la exportación de mercancías restringidas está sujeta a la presentación de autorizaciones, certificaciones, licencias o permisos, según corresponda. Cabe precisar que la exportación definitiva no procede para las mercancías que sean patrimonio cultural y/o histórico de la nación, mercancías de exportación prohibida y para las mercancías restringidas que no cuenten con la autorización del sector competente a la fecha de su embarque.

La exportación de mercancías con un valor igual o menor a los US\$ 2000, 00 (dos mil dólares de los Estados Unidos de América) se tramitan con una declaración simplificada, pero también, a elección del exportador, puede solicitarse mediante una declaración, con intervención de un agente de aduana. Cabe precisar que, a partir

del 01 de enero de 2010, el monto para despacho simplificado de exportación será un valor igual o menor a los US\$ 5000, 00 (cinco mil dólares de los Estados Unidos de América), valor FOB.

Se considera que la exportación no tiene carácter comercial cuando no existe venta. En estos casos la factura puede ser sustituida por una declaración jurada en la que se señale su carácter no comercial y el valor de la mercancía.

Las declaraciones de exportación son materia de control por parte de la autoridad aduanera, a través de la designación de los canales rojo y naranja.

8.4.1.- Otras operaciones consideradas como exportación definitiva:

C. Las operaciones swap con clientes del exterior:

Son operaciones realizadas por productores mineros, con intervención de entidades reguladas por la Superintendencia de Banca y Seguros que certificarán la operación en el momento en que se acredite el cumplimiento del abono del metal en la cuenta del productor minero en una entidad financiera del exterior, la misma que se reflejará en la transmisión de esta información vía *swift* a su banco corresponsal en Perú.

D. La venta a las empresas que presten el servicio de transporte internacional:

La venta a las empresas que presten el servicio de transporte internacional de carga y/o de pasajeros, de los bienes destinados al uso o consumo de los pasajeros y miembros de la tripulación a bordo de las naves de transporte marítimo o aéreo; así como de los bienes que sean necesarios para el funcionamiento, conservación y mantenimiento de los referidos medios de transporte, incluyendo, entre otros bienes, combustibles, lubricantes y carburantes. Para tal efecto los bienes deben ser embarcados por el vendedor durante la permanencia de las naves o aeronaves en la zona primaria aduanera.

8.4.2.- Casos especiales de exportación:

En el régimen de exportación definitiva se pueden presentar los siguientes casos:

A) Exportación a través de terceros (comisionista):

Este es el caso de despachos de exportación a través de intermediarios comerciales que tienen el carácter de comisionistas; la empresa intermediaria efectúa la exportación con una sola declaración única de aduanas; para cuyo efecto la normatividad aduanera exige la presentación de la relación consolidada de productores.

B) Exportación hacia CETICOS, ZOFRATACNA o ZEEDEPUNO:

Los Centros de Exportación, Transformación, Industria, Comercialización y Servicios (CETICOS) constituyen áreas geográficas debidamente delimitadas que tienen la naturaleza de zonas primarias aduaneras de trato especial, destinadas a generar polos de desarrollo a través de la implementación en dichas áreas de plataformas de servicios de comercio internacional en la zona sur y norte del país, las que apoyarán, entre otros aspectos, las actividades de producción y servicios de exportación en dichas zonas.

A los CETICOS se les consideran zonas de extraterritorialidad aduanera. En ese sentido, las mercancías que ingresen a los CETICOS tienen un régimen tributario aduanero especial, y cuando provienen del resto del territorio nacional (de zona de tributación común a zona de tributación especial) se les considera una exportación, no obstante que estas zonas delimitadas se encuentran dentro del territorio nacional.

De otro lado, está la zona franca, que constituye una parte del territorio nacional debidamente delimitada, en la que las mercancías que en ella se introduzcan se consideran como si no estuviesen en el territorio aduanero con respecto a los derechos y tributos de importación y no están sometidas al control habitual de Aduanas. ZOFRATACNA constituye una

zona franca que opera en el territorio del Perú, comprende dos unidades estratégicas: la zona franca y la zona comercial.

La exportación de mercancías nacionales o nacionalizadas provenientes del resto de los territorios nacionales y destinados a los usuarios autorizados a operar en los CETICOS o en la ZOFRATACNA o en la ZEEDEPUNO (Zona Económica Especial de Puno), puede ser solicitada ante cualquier intendencia de aduana de la República, consignándose en la declaración el código del almacén del CETICOS o de la ZOFRATACNA.

C) Exportación bajo contratos de colaboración empresarial.

En los casos de sociedades irregulares, comunidad de bienes, joint ventures, consorcios y demás contratos de colaboración empresarial que no llevan contabilidad en forma independiente, la exportación la realiza el operador, el mismo que se constituye en el exportador y efectúa los despachos de exportación con una sola Declaración.

16.5. Exportación temporal para reimportación en el mismo estado.

El régimen de Exportación temporal para reimportación en el mismo estado permite la salida temporal del territorio aduanero de mercancías nacionales o nacionalizadas con la finalidad de reimportarlas en un plazo determinado, sin haber experimentado modificación alguna, con excepción del deterioro normal por su uso.

El plazo de la exportación temporal para reimportación en el mismo estado será automáticamente autorizado por doce (12) meses, computados a partir de la fecha del término del embarque de la mercancía, dentro del cual deberá efectuarse la reimportación. Este plazo puede ser ampliado por la administración aduanera, a solicitud del interesado, en casos debidamente justificados.

16.6. Admisión temporal para perfeccionamiento Activo.

La admisión temporal para perfeccionamiento Activo permite el ingreso al territorio aduanero de ciertas mercancías extranjeras con la suspensión del pago de los

derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo y recargos de corresponder, con el fin de ser exportadas dentro de un plazo determinado, luego de haber sido sometidas a una operación de perfeccionamiento, bajo la forma de productos compensadores.

Las operaciones de perfeccionamiento activos son aquellas en las que se produce:

- ✓ La transformación de las mercancías;
- ✓ La elaboración de las mercancías, incluidos su montaje, ensamble y adaptación a otras mercancías; y,
- ✓ La reparación de mercancías, incluidas su restauración o acondicionamiento.

16.7. Exportación temporal para perfeccionamiento Pasivo.

La Exportación temporal para perfeccionamiento Pasivo es el régimen aduanero mediante el cual se permite la salida temporal del territorio aduanero de mercancías nacionales o nacionalizadas para su transformación, elaboración o reparación y luego reimportarlas como productos compensadores en un plazo determinado.

16.8. Drawback – procedimientos simplificados de restitución arancelaria.

Aun cuando el tema tiene una considerable antigüedad, últimamente se ha venido insistiendo en el mal entendimiento de este régimen. En efecto, se ha dicho que nuestra LGA indica un solo régimen de drawback, pero de dos formas de solicitar y tramitar la restitución de los derechos arancelarios: una general y otra simplificada. Ahora bien, las dos formas señaladas tiene un mismo sustento jurídico fundamental en el Art. 82 de la LGA y en los principios de imposición en el país de destino y de la no exportación de tributos (Ver RTF-JOO: 001-2-2000).

“Régimen aduanero que permite, como consecuencia de la exportación de mercancías, obtener la restitución total o parcial de los derechos arancelarios, que

hayan gravado la importación para el consumo de las mercancías contenidas en los bienes exportados o consumidos durante su producción”

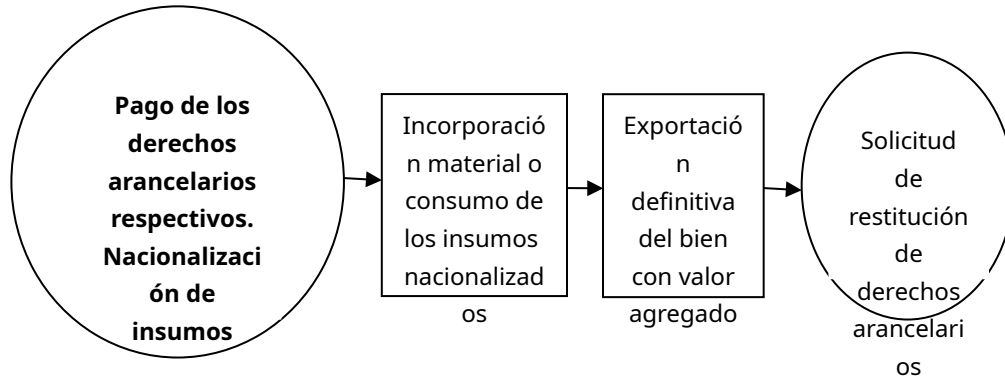
Este régimen permite la “restitución”⁴¹ de los derechos arancelarios que han gravado las mercancías incorporadas materialmente en el bien importado. En tal sentido, el régimen tiene como objetivo evitar que el costo de producción de los bienes exportados se incremente con dichos derechos, lo cual materializa el principio de la no exportación de tributos.

Veamos a continuación las características que se desprenden de la definición legal arriba transcrita.

- ✓ Puede ser beneficiario del régimen cualquier persona natural o jurídica que, entre otros requisitos, acredite tener la condición de un productor y exportador de mercancías (bienes) con valor agregado (Ver RTF: 00166-A-2006).
- ✓ El producto exportado es un bien con valor agregado que contiene materialmente insumos nacionalizados (importados) o el consumo de dichos insumos durante su proceso productivo. Nuestra legislación aduanera ha venido considerando como insumos a la materia prima, productos intermedios, partes y piezas. Es razonable afirmar que la mercancía incorporada materialmente al producto exportado puede adquirir la calidad de parte integrante. Esto quiere decir que dicha mercancía nacionalizada pierde su individualidad al ser incorporada materialmente al producto de exportación.
- ✓ Dichos insumos nacionalizados han sido gravados con el pago de derechos arancelarios (derecho ad valorem CIF, derecho variable adicional).

⁴¹ La RTF 03205-4-2005 señala: “Que sin embargo cuando la norma hace referencia a “restitución” no se refiere, en estricto, a “devolución” o “reembolso” de impuestos pagados con anterioridad... el monto recibido por el exportador no necesariamente corresponderá al Ad Valorem pagado en la importación, con lo cual necesariamente se produce una restitución o devolución de impuestos, pudiendo, inclusive, suceder que dicho beneficio implique la entrega de sumas superiores a lo realmente pagado en la importación”

- ✓ La solicitud de restitución de derechos arancelarios es sólo viable luego de la exportación definitiva de mercancías.



Como ya se dijo el Drawback es básicamente un sistema de restitución de derechos arancelarios que beneficia al productor-exportador. Para esta modalidad, dicha restitución equivale al 5% del valor FOB (puerto de embarque) del bien exportado, con el tope del 50% de su costo de producción (Ver RTF: 07340-A-2005)

Se debe deducir del mencionado valor FOB (expresado en dólares de EEUU) las comisiones (Ver RTF 01905-A-2004, RTF 06681-A-2005 y RTF 06117-A-2006) y cualquier otro costo o gasto deducible en el resultado final de la operación de exportación.

16.9. Reposición de mercancías con franquicia arancelaria.

Régimen aduanero que puede definirse como: “Un técnica de fomento a la exportación que consiste en la importación con franquicia arancelaria de primarias materias primas o productos intermedios de la misma especie que los incorporados a productos realmente exportados”

Ahora bien, el artículo 84° de la LGA señala que es el:

“Régimen Aduanero que permite la importación para el consumo de mercancías equivalentes, a las que habiendo sido nacionalizadas, han sido utilizadas para obtener las mercancías exportadas previamente con carácter definitivo, sin el pago de los derechos arancelarios y demás impuestos aplicables a la importación para el consumo.

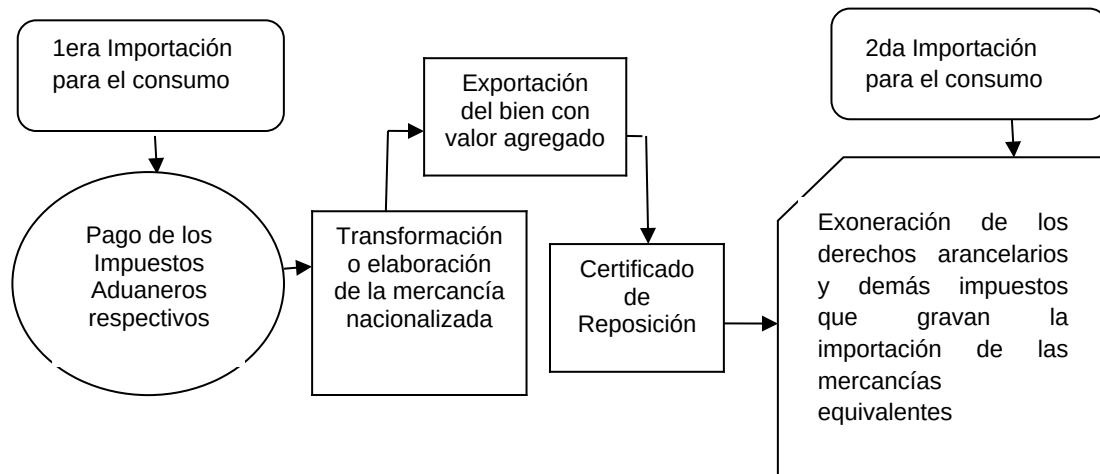
Son beneficiarios del régimen los importadores productores y los exportadores productores que hayan importado por cuenta propia los bienes sujetos a reposición de mercancía en franquicia”

Veamos a continuación las características que se desprenden de la definición legal arriba transcrita.

- ✓ Este régimen tiene como efecto promover la exportación no tradicional (productos con valor agregado).
- ✓ El beneficiario deberá nacionalizar y transformar los insumos que posteriormente exportará el mismo o a través de terceros. En términos generales, podemos afirmar que es beneficiario de este régimen toda aquella persona que tenga la condición de importador-productor-exportador (Ver RTF: 01018-A-2003). Como se recordará, dicha condición varía sustancialmente para el caso del drawback en donde el beneficiario es un productor-exportador que si puede adquirir en el mercado local insumos importados (nacionalizados) por terceros y/o encargar total o parcialmente la elaboración de los bienes a exportar sin desmedro de solicitar y beneficiarse con el drawback. No obstante, ambos regímenes pueden coincidir en un mismo punto del tiempo, efectivamente, una persona que nacionaliza y transforma directamente los insumos que luego exporta, puede solicitar en determinado momento, el drawback o la reposición de mercaderías con franquicia arancelaria.
- ✓ Como punto de partida existe una primera importación para el consumo, efectuada por el beneficiario, en donde se paga los impuestos aduaneros

respectivos, es decir, la mercancía extranjera se convierte, luego de dicho pago y concedido el levante, en mercancía nacionalizada.

- ✓ En términos generales, el beneficiario incorpora materialmente (proceso de transformación o elaboración) la mercancía nacionalizada en el producto a exportar. Es razonable afirmar que dicha mercancía puede adquirir la calidad de parte integrante⁴² (esto quiere decir que la repetida mercancía nacionalizada pierde su individualidad al ser incorporada materialmente al producto de exportación).
- ✓ El bien con valor agregado es destinado al régimen aduanero de exportación definitiva, durante el cual se solicita (manifestación de voluntad) la reposición de mercancías con franquicia arancelaria. La exportación de este bien puede ser realizada directamente por el beneficiario o a través de terceros.
- ✓ Otorgada la franquicia aduanera (Certificado de Reposición) el beneficiario podrá realizar una segunda importación para el consumo en la que las mercancías equivalentes estarán exoneradas de los respectivos impuestos aduaneros.



⁴² Según el Art. 887 del C.C es: “parte integrante lo que no puede ser separado sin destruir, deteriorar, o alterar el bien...”

SUBCAPÍTULO III: RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LA AMAZONÍA.

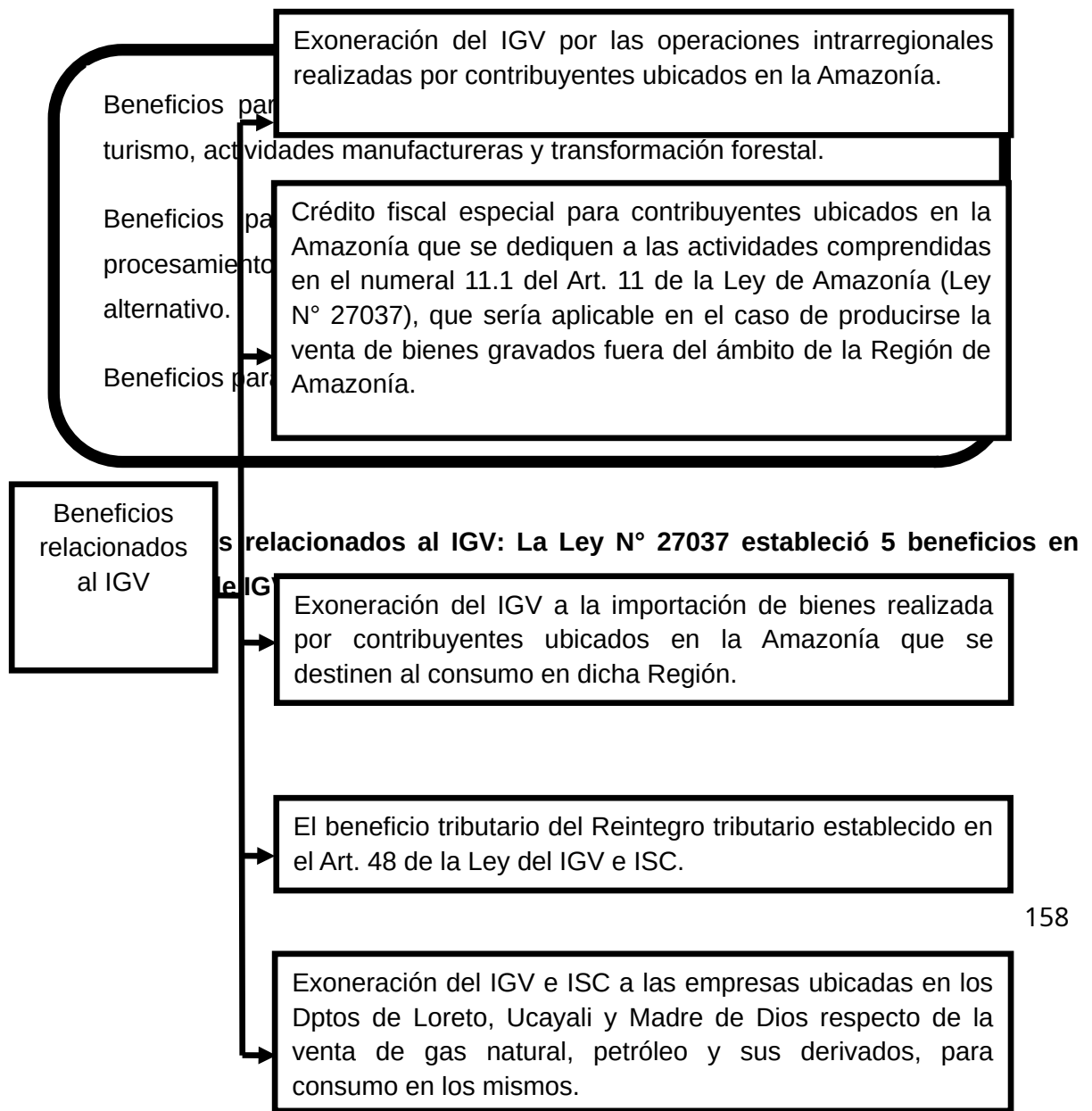
1. Cuadro Inicial de alcance territorial de la Región de Amazonía, según Ley N° 27037.

DEPARTAMENTO	ALCANCE
Amazonas	Todo el territorio.
Ayacucho	Distritos de Sivia, Ayahuanco y Llochegua de la provincia de Huanta. Distritos de Ayna, San Miguel y Santa Rosa de la provincia de La Mar.
Cajamarca	Provincia de Jaén. Provincia de San Ignacio.
Cusco	Distrito de Yanatile de la provincia de Calca. Provincia de La Convención. Distrito de Kosñipata de la Provincia de Paucartambo. Distrito de Camanti y Marcapata de la Provincia de Quispicanchis.
Huancavelica	Distritos de Huachocolpa y Tintay Puncu de la Provincia de Tayacaja.
Huánuco	Provincia de Leoncio Prado. Provincia de Puerto Inca. Provincia de Marañón. Provincia de Pachitea. Distrito de Monzón de la Provincia de Huamalíes. Distritos de Churubamba, Santa María del Valle, Chinchao, Huánuco, Amarilis y Pillco Marca de la Provincia de Huánuco. Distritos de Conchamarca, Tomayquichua y Ambo de la Provincia de Ambo.
Junín	Provincia de Chanchamayo. Provincia de Satipo.
La Libertad	Distrito de Ongón de la provincia de Pataz.
Loreto	Todo el territorio
Madre de Dios	Todo el territorio
Pasco	Provincia de Oxapampa
Piura	Distrito de Carmen de la Frontera de la Provincia de Huancabamba.

Puno	Distritos de Coaza, Ayapata, Ituata, Ollachea y de San Gabán de la provincia de Carabaya. Distritos de San Juan de Oro, Limbani, Yanahuaya, Phara y Alto Inambari, Sandía y Patambuco de la provincia de Sandía.
San Martín	Todo el territorio
Ucayali	Todo el territorio

2. Aspectos Fundamentales:

2.1.- Beneficios relacionados al Impuesto a la Renta:



2.2.1.- Evolución y situación actual de la exoneración del IGV por las operaciones intrarregionales.

Según lo que hemos señalado, conforme a la Ley de Amazonía y su Reglamento, se encontraban exoneradas del IGV las actividades intraterritoriales realizadas por empresas ubicadas en la Amazonía, de modo que – tal como se ha indicado en el Oficio N° 106-99-K00000 – acaban estando gravadas con el IGV las operaciones efectuadas en la Amazonía

LA RESERVA DE LEY Y SU APLICACIÓN AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LA ZONA FRANCA
Y ZONA COMERCIAL DE TACNA.

por empresas ubicadas fuera de dicha zona, incluso si se realizaran a favor de empresas o personas naturales de dicha zona, debiendo estas últimas soportar el traslado del impuesto.

PERIODO DE TIEMPO	ALCANCE TERRITORIAL	
01-01-1989 – 31-12-2010	Región de Amazonía	Toda (Según el Cuadro de alcance territorial de la Región de Amazonía)
01-01-2011 – 08-02-2011	Departamento de Ucayali	Todo
	Departamento de Loreto	Todo, excepto la provincia de Alto Amazonas.
	Departamento de Huánuco	Provincia de Leoncio Prado. Provincia de Puerto Inca. Provincia de Marañón. Provincia de Pachitea. Distrito de Monzón de la provincia de Huamalíes. Distritos de Churubamba, Santa María del Valle, Chinchao, Huánuco, Amarilia y Pillco. Distrito de Conchamarca, Tomayquichua y Ambo de la provincia de Ambo.
09-02-2011 – 31-12-2012	Región de Amazonía	Toda (según Cuadro de alcance territorial de la Región de Amazonía)
A partir del 01-01-2013	Departamento de Loreto	Todo, excepto la provincia de Alto Amazonas.

2.2.2.- Evolución y situación actual del beneficio de uso de crédito fiscal especial de IGV en operaciones extrarregionales:

Como complemento al beneficio de exoneración del IGV por actividades intrarregionales, en el numeral 13.2 del artículo 13° de la Ley de Amazonía que se dedicaran a las actividades expresamente indicadas en el numeral 11.1 del Art. 11 de la misma Ley⁴³, cuando realizarán ventas gravadas con IGV fuera del ámbito de dicho territorio, con la finalidad de determinar el impuesto por pagar por estas operaciones. La aplicación de este crédito fiscal especial no genera saldos a favor del contribuyente, no da derecho a solicitar su devolución ni puede arrastrarse en la determinación del IGV de los meses siguientes.

Las actividades que deben realizarse en la Región de Amazonía son las siguientes.

- Actividades agropecuarias, de acuicultura, de pesca y de turismo.
- Actividades manufactureras vinculadas al procesamiento, transformación y comercialización de productos primarios provenientes de las actividades señaladas en el párrafo anterior. En este caso, desde la vigencia del Dec. Leg N° 1035, quedó claro que los productos primarios podían ser producidos o no en la Amazonía.
- Actividades de transformación forestal.

El crédito fiscal especial será equivalente al 25% (veinticinco por ciento) del Impuesto Bruto Mensual para los contribuyentes ubicados en la Amazonía. Por excepción, para los contribuyentes ubicados en los departamentos de Loreto, Madre de Dios y los distritos de Iparia y Masisea de la provincia de Coronel Portillo y las provincias de Atalaya y Purús del departamento de Ucayali, el crédito fiscal especial será de 50% (cincuenta por ciento) del Impuesto Bruto Mensual.

⁴³ Este numeral fue sustituido por el Art. 1° del Dec. Leg. N° 1035, publicado el 25 de junio de 2008.

Para efecto de lo dispuesto en los párrafos anteriores se aplicará el siguiente procedimiento:

- a) Determinarán el impuesto bruto correspondiente a las operaciones gravadas del mes.
- b) Deducirán, del impuesto bruto, el crédito fiscal determinado conforme a la legislación del Impuesto General a las Ventas.
- c) Deducirán el crédito fiscal especial.

La aplicación de este crédito fiscal especial no generará saldos a favor del contribuyente, no podrá ser arrastrado a los meses siguientes, ni dará derecho a solicitar su devolución.

- d) El monto resultante constituirá el impuesto a pagar.

Asimismo, de conformidad con el Artículo 3 de la Ley N° 28575, publicada el 6 Julio del 2005, el mismo que entró en vigencia el 1 de enero de 2012, se exceptúa al departamento de San Martín del ámbito de aplicación de lo dispuesto por el numeral 13.2 del artículo 13 de la Ley en mención, referido al crédito fiscal especial del Impuesto General a las Ventas. A partir del 1 de Julio de 2007, entró en vigencia el artículo 7° del Dec. Leg. N° 978⁴⁴, que excluyó expresamente de ese beneficio a "... los departamentos de Amazonas, Ucayali, Madre de Dios, la provincia del Alto Amazonas del departamento de Loreto, así como a las provincias y distritos de los demás departamentos que conforman la Amazonía". Dicha norma era parte del Título II del Decreto Legislativo en mención, que dispuso un programa de sustitución inmediata de exoneraciones e incentivos tributarios en la Región de Amazonía.

⁴⁴ El Dec. Leg. N° 978 fue declarada inconstitucional por el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 16-2007-PI/TC, aunque dicho organismo declaró la *vacatio* de la Sentencia hasta que el Congreso de la República legisle sobre la materia y siempre que lo haga de conformidad con los alcances interpretativos dados sobre la efectividad del último párrafo del art. 79 de la C.P.P., situación que no ha ocurrido hasta la fecha.

Posteriormente en el año 2012, se han dictado normas como la Ley N° 29742 que restituyen la plena vigencia de la ley 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, así como otras normas que amplían la cobertura temporal de algunos beneficios, como la importación de bienes y reintegro tributario del IGV, sin embargo no se ha legislado aún sobre la situación del crédito fiscal especial, por lo que se entendería se encuentra aún vigente, con excepción de lo establecido por la Ley N° 28575, que determina la exclusión del Departamento de San Martín.

2.2.3.- Evolución y situación actual de la exoneración a la importación de bienes hacia la Amazonía.

Al respecto el art. 18 del Reglamento de la Ley de Amazonía, aprobada por D.S. N° 103-99-EF estableció tres reglas:

- La exoneración solo procede respecto de los bienes especificados y totalmente liberados en el arancel común anexo al Protocolo modificadorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1938 vigente, y de los bienes contenidos en el apéndice del Decreto Ley N° 21503.
- Es requisito indispensable que el ingreso de los bienes al país de los bienes o insumos se realice directamente por los terminales terrestres, fluviales o aéreos de la Región de Amazonía, y que la importación se efectúe a través de las Aduanas habilitadas para el tráfico internacional de mercancías en dicha Región.
- El pago del IGV que se haya efectuado en la importación de bienes cuyo destino final sea la Región de Amazonía, será considerado como un pago a cuenta sujeto a regularización en las Aduanas de dicha zona.

LA RESERVA DE LEY Y SU APLICACIÓN AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LA ZONA FRANCA
Y ZONA COMERCIAL DE TACNA.

ALCANCE NORMATIVO	EXTENSIÓN DEL BENEFICIO	
	PERIODO DE VIGENCIA	ÁMBITO DE APLICACIÓN
Ley N° 27392 (30-12-2000)	Del 01-01-2001 al 31-12-2001	Toda la Región de Amazonía
	Del 01-01-2002 al 05-01-2002	Ninguno
Ley N° 27620 (05-01-2002)	Del 06-01-2002 al 31-12-2002	Toda la Región de Amazonía.
Ley N° 27897 (30-12-2002)	Del 01-01-2003 al 31-12-2003	
Ley N° 28146 (30-12-2003)	Del 01-01-2004 al 31-12-2004	
Ley N° 28450(30-12-2004) y Ley N°28575 (06/07/2005)	Del 01-01-2005 al 06-07-2005	
Ley N° 28450(30-12-2004) y Ley N°28656 (29/12/2005)	Del 07-07-2005 al 30-06-2007	Toda la Región de Amazonía menos el Departamento de San Martín
Dec. Leg. N° 978 (15-03- 2007)	Del 01-07-2007 al 30-12-2007	Departamento de Loreto menos provincias de Alto Amazonas.
Dec. Leg. N° 978 (15-03- 2007) y Ley N° 29175 (30- 12-2007)	Del 31-12-2007 al 31-12-2010	Departamento de Ucayali. Departamento de San Martín Departamento de Huánuco Departamento de Loreto, menos provincia de Alto Amazonas
Ley N° 29175 (30-12-2007)	El 01-01-2011	Departamento de Ucayali. Departamento de San Martín Departamento de Huánuco
Ley N° 29175 y Ley N° 29647 (01-01-2011)	Del 02-01-2011 al 31-12-2012	Departamento de Ucayali. Departamento de San Martín Departamento de Huánuco Departamento de Loreto
Ley N°29742 (09-06-2011) y Ley N° 29964 (16-12-2012)	Del 01-01-2013 al 31-12-2015	Toda la región de Amazonía

2.2.4.- Evolución y situación actual del beneficio tributario del Reintegro tributario establecido en el Art. 48 de la Ley del IGV e ISC.

Es la devolución que hace el Estado del impuesto general a las ventas pagado en las compras que realizan los comerciantes de la Región Selva, a sujetos afechos del resto del país. Siendo necesario que los bienes adquiridos sean comercializados y consumidos en la misma región. Actualmente solamente comprende al departamento de Loreto.

Los requisitos a cumplir son los sgtes:

- a) Tener su domicilio fiscal y la administración de la empresa en la Región (Loreto).
- b) Llevar su contabilidad y conservar la documentación sustentatoria en el domicilio fiscal (Loreto).
- c) Realizar como mínimo el 75% de sus operaciones en la Región (Loreto)
- d) Encontrarse inscrito como beneficiario en el registro de la SUNAT.
- e) Efectuar y pagar las retenciones, cuando sea agente de retención.

Las Personas jurídicas deben estar constituidas e inscritas en los Registros Públicos de la región (Loreto)

ALCANCE NORMATIVO	EXTENSIÓN DEL BENEFICIO	
	PERIODO DE VIGENCIA	ÁMBITO DE APLICACIÓN
Ley N° 27255 (01-05-2000)	<i>Del 02-05-2000 al 31-12-2000</i>	<i>Departamento de Amazonas.</i>

LA RESERVA DE LEY Y SU APLICACIÓN AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LA ZONA FRANCA
Y ZONA COMERCIAL DE TACNA.

Ley N° 27392 (30-12-2000)	<i>Del 01-01-2001 al 31-12-2001</i>	<i>Departamento de Loreto. Departamento de Madre de Dios. Departamento de San Martín. Departamento de Ucayali</i>
Ley N° 27392 (30-12-2000)	<i>Del 01-01-2002 al 05-01-2002</i>	<i>Ninguno</i>
Ley N° 27620 (05-01-2002)	<i>Del 01-01-2002 al 31-12-2002</i>	<i>Departamento de Amazonas.</i>
Ley N° 27897 (30-12-2002)	<i>Del 01-01-2003 al 31-12-2003</i>	<i>Departamento de Loreto</i>
Ley N° 28146 (30-12-2003)	<i>Del 01-01-2004 al 31-12-2004</i>	<i>Departamento de Madre de Dios.</i>
Ley N° 28450 (30-12-2004) y Ley N° 28575 (06-07-2005)	<i>Del 01-01-2005 al 06-07-2005</i>	<i>Departamento de San Martín. Departamento de Ucayali</i>
Ley N° 28450 (30-12-2004), Ley N° 28656 (29-12-2005) y Dec Leg. N° 978 (15-03-2007)	<i>Del 07-07-2005 al 30-06-2007</i>	<i>Departamento de Amazonas. Departamento de Loreto Departamento de Madre de Dios Departamento de Ucayali</i>
Dec. Leg. N° 978 (15-03-2007)	<i>Del 07-07-2007 al 30-12-2007</i>	<i>Departamento de Loreto menos provincia de Alto Amazonas.</i>
Ley N° 29175 (30-12-2007)	<i>Del 31-12-2007 al 31-12-2010</i>	

Ley N° 29647 (01-01-2011)	<i>El 01-01-2011</i>	<i>Ninguno</i>
Ley N° 29647 (01-01-2011)	<i>Del 02-01-2011 al 31-12-2012</i>	<i>Departamento de Loreto</i>
Ley N° 29964 (16-12-2012)	<i>Del 01-01-2013 al 31-12-2015</i>	<i>Departamento de Loreto</i>

2.2.5.- Evolución y situación actual de la Exoneración del IGV e ISC a venta de Petróleo, Gas Natural y derivados:

En el numeral 14.1 del artículo 14° de la Ley de Amazonía, reglamentado por el D.S. N° 5-99-EF, se estableció que las empresas ubicadas en los departamentos de Loreto, Ucayali y Madre de Dios se encuentren exoneradas del IGV e ISC aplicable al petróleo, gas natural y sus derivados (en adelante “combustible”) por las ventas que realicen en dichos departamentos para el consumo en estos.

3. Modificaciones a la Ley N° 27037 “Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía” Vigencia de exoneración del IGV e ISC en la Amazonía.

3.1.- Decreto Legislativo N° 978 (norma derogada):

El Decreto Legislativo N° 978, aplicable a los departamentos de Amazonas, Ucayali, San Martín, Madre de Dios, la provincia de Alto Amazonas del departamento de Loreto (es decir, no comprendía a las otras seis provincias: Datem del Marañón, Loreto, Mariscal Ramón Castilla, Maynas, Requena y Ucayali del departamento de Loreto, por lo que para ellos los beneficios de la Ley N° 27037 seguían vigentes hasta el 2049), así como a las provincias y distritos de los demás departamentos que conforman la Amazonía, establecía la entrega a los Gobiernos regionales o

locales de la región selva y de la Amazonía, para inversión y gasto social, del íntegro de los recursos tributarios recaudados en la referida zona.

La referida norma disponía la derogación paulatina o gradual de los beneficios y exoneraciones otorgados por la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía, tema del presente artículo, así como un programa de sustitución inmediata (relativo al Reintegro Tributario señalado en el artículo 48° del TUO de la Ley del IGV, del crédito fiscal especial precisado en el numeral 13.2 del artículo 13° de la Ley N° 27037, y a la exoneración del IGV por la importación de bienes señalado por la Tercera Disposición Complementaria de la Ley N° 27037), el que abordaremos de forma tangencial por no ser materia de controversia.

Para tal efecto, el Título III del Decreto Legislativo aludido, bajo el epígrafe “Programa de sustitución gradual de exoneraciones e incentivos tributarios”, desarrolló una serie de mecanismos que entrarían en vigencia a partir del 1 de enero del 2009.

3.2.- Ley 29175, Ley que complementa el Decreto Legislativo N° 978 (norma derogada).

La norma señalada en el presente acápite, publicada el 30 de diciembre de 2007 y vigente desde el día siguiente, dispone de las siguientes reglas, en relación con los beneficios y exoneraciones relativos al IGV e ISC:

a) Suspensión del Título III del Decreto Legislativo N° 978, programa de Sustitución Gradual de Exoneraciones e Incentivos Tributarios, por los años 2008, 2009, 2010, 2011 y 2012 para el departamento de Ucayali y para las localidades del departamento de Huánuco. Tal como se precisa, la suspensión hasta el 2013 se promovió solo para estos dos departamentos mencionados.

b) Prórroga de la exoneración del IGV a la importación de bienes para consumo en la zona, beneficio dispuesto inicialmente en la Tercera Disposición Complementaria de la Ley N° 27037, hasta el 31 de diciembre de 2010, para las provincias de Datem del Marañón, Loreto, Mariscal Ramón Castilla, Maynas, Requena y Ucayali del

departamento de Loreto (adviértase que se excluye de la prórroga a la provincia de Alto Amazonas).

c) Prórroga para el departamento de Ucayali e incorporación al departamento de San Martín y al departamento de Huánuco, de la exoneración del IGV a la importación de bienes para consumo en la zona, beneficio dispuesto inicialmente en la Tercera Disposición Complementaria de la Ley N° 27037, hasta el 31 de diciembre de 2012, gravando las respectivas operaciones a partir del 01.01.13, aplicándose desde entonces un crédito fiscal especial contra el impuesto por pagar, tal como se señala a continuación:

- En el año 2013: ochenta por ciento (80 %) del impuesto a pagar.
- En el año 2014: sesenta por ciento (60 %) del impuesto a pagar.
- En el año 2015: cuarenta por ciento (40 %) del impuesto a pagar.
- En el año 2016: veinte por ciento (20 %) del impuesto a pagar.

d) La exclusión del departamento de Ucayali y de la provincia de Alto Amazonas del departamento de Loreto del Decreto Legislativo N° 978, relativo al derecho a deducir del impuesto a pagar un crédito fiscal especial, señalado en el inciso b) del numeral 2 del presente comentario.

3.3.- Ley N° 29310, Ley que suspende, a favor de la Región de la Selva, el Título III del Decreto Legislativo N° 978 (norma derogada)

Con esta norma, publicada el 31 de diciembre de 2008, se suspende la aplicación de Título III del Decreto Legislativo N° 978, programa de Sustitución Gradual de Exoneraciones e Incentivos Tributarios, hasta el 1 de enero de 2011, aplicándose los efectos de dicho decreto legislativo (respetando los plazos y la proporcionalidad del crédito fiscal especial del IGV y los factores de aplicación contra el ISC) hasta dicha fecha.

Cabe precisar que esta norma suspende el programa de sustitución gradual para los departamentos de Amazonas, San Martín, Madre de Dios, así como a las provincias y distritos de los demás departamentos que conforman la Amazonía, no considerando al departamento de Ucayali ni a los distritos y provincias del departamento de Huánuco comprendidas en la Ley N° 27037, como tampoco a la provincia de Alto Amazonas del departamento de Loreto, pero solo en lo atinente a la reducción gradual de la exoneración del IGV, ya que este último se había excluido del ámbito de aplicación del Decreto Legislativo N° 978, a través de la Ley N° 29175, tal como se precisó en el inciso d) del punto 3 del presente comentario.

Vale decir, que para las provincias de Datem del Marañón, Loreto, Mariscal Ramón Castilla, Maynas, Requena y Ucayali del departamento de Loreto, la referida norma no le es aplicable, en tanto el Decreto Legislativo N° 978 no las incluía en los programas de Sustitución Inmediata y Gradual de Exoneraciones e Incentivos Tributarios (solo a la provincia de Alto Amazonas), incluso para la exoneración del IGV a la importación de bienes para consumo en la zona, beneficio dispuesto inicialmente en la Tercera Disposición Complementaria de la Ley N° 27037⁴⁵, ya la Ley N° 29175 del 30.12.07 había extendido dicha prórroga hasta el 31.12.10.

3.4.- Ley N° 29661, Ley que suspende, a favor de la Región de la Selva, el Título III del Decreto Legislativo N° 978 (norma derogada de forma tácita).

Norma conocida en la víspera, pero cuyo iter legislativo demoró, cuando se esperaba en los últimos días del año 2010 para que articule el plazo de postergación otorgado por la Ley N° 29310 (que como indicamos en el acápite precedente tuvo vigencia hasta el 31.12.10), recién se publicó el 08.02.11, dejando un mes y ocho días en aplicación o vigencia al denominado programa de Sustitución Gradual de Exoneraciones e Incentivos Tributarios, dispuesto por el Título III del Decreto Legislativo N° 978.

⁴⁵ Beneficio que fue de carácter temporal hasta el 2000 y que luego de sucesivas prórrogas, con la Ley N° 28656 del 29.12.05 se postergó hasta el 31.12.07

La referida norma suspendió hasta el 01.01.13 la aplicación del mencionado programa de Sustitución Gradual de Exoneraciones e Incentivos Tributarios, dispuesto por el Título III del Decreto Legislativo N° 978, postergando los calendarios de sustitución gradual hasta entonces, precisados en los incisos b) y c) del punto 2 del presente artículo, respetando los plazos y la proporcionalidad de estos.

Además de lo antes señalado, el legislador preocupado por especificar los alcances de la postergación anotada, en aras de no generar más imprecisiones sobre el tema que tantas idas y vueltas ha tenido a lo largo de su vigencia, prevista en el artículo 2° de la Ley N° 29661, que se restablece hasta el 31.12.12 la exoneración del IGV indicada en el numeral 13.1 del artículo 13° de la Ley N° 27037⁴⁶, ello considerando que la eliminación de la exoneración del IGV y la aplicación del programa de Sustitución Gradual del Título III del Decreto Legislativo N° 978, se suspendió hasta el 01.01.13, precisando además que esta prórroga le era aplicable a los departamentos de Amazonas, Ucayali, San Martín, Madre de Dios y la provincia de Alto Amazonas del departamento de Loreto (excluyendo a las otras 6 provincias, ya que como se anotó en el tercer párrafo del punto 4 del presente informe, el Decreto Legislativo N° 978 no las incluyó en la eliminación de beneficios y exoneraciones), así como en las provincias y distritos de los demás departamentos que conforman la Amazonía.

3.5.- Ley N° 29742, Ley que deroga los Decretos Legislativos Nos 977 y 978 y restituye la plena vigencia de la Ley N° 27037:

El 09.07.11 se publica la norma de la referencia, cuyo título no deja espacio a las dudas, se deroga el Decreto Legislativo N° 978 en su conjunto, no solo el Título III de este (programa de sustitución gradual), también el Título II -Programa de Sustitución Inmediata (relativo al Reintegro Tributario señalada en el artículo 48° del TUO de la Ley del IGV, del crédito fiscal especial precisado en el numeral 13.2 del artículo 13° de la Ley N° 27037, y a la exoneración del IGV por la importación de bienes señalada por la Tercera Disposición Complementaria de la Ley N° 27037)

⁴⁶ Exoneración del IGV a la venta de bienes que se efectúe en la zona para su consumo en esta; a los servicios que se presten en la zona; y, a los contratos de construcción o la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos en dicha zona.

para todos los contribuyentes acogidos a la Ley N° 27037, zonas señaladas en el cuadro del punto 1 del presente.

Además, declara la prórroga de la exoneración del IGV a la importación de bienes cuyo consumo se destine dentro de la Amazonía, hasta el 31.12.15, beneficio dispuesto en la Tercera Disposición Complementaria de la Ley N° 27037.

Asimismo, prorroga hasta el 31.12.15 los beneficios para los programas de inversión dispuestos en la quinta disposición complementaria de la Ley N° 27037, relacionados al impuesto a la renta.

Así, el tema resulta claro, el Decreto Legislativo N° 978 a la fecha se encuentra derogado, y por ende la exoneración del IGV a la venta de bienes que se efectúe en la zona para su consumo en esta; a los servicios que se presten en la zona; y, a los contratos de construcción o la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de estos en dicha zona, se mantiene igual que el resto de beneficios e incentivos otorgados en la Ley N° 27037, y esto no desde el 01.01.13, sino desde la entrada en vigencia de la Ley N° 29742, es decir, desde el 10.07.11, día siguiente de su publicación.

3.6.- Ley 29964, Ley que prorroga los beneficios tributarios para la Región Loreto.

Finalmente, con la citada norma, publicada el 16.12.12 y vigente desde el 01.01.13, se ha prorrogado hasta el 31.12.15 para todas las provincias del departamento de Loreto la exoneración del IGV a la importación de bienes para consumo en la zona, beneficio dispuesto inicialmente en la Tercera Disposición Complementaria de la Ley N° 27037, así como el Reintegro Tributario señalado en el artículo 48° del TUO de la Ley del IGV. Norma innecesaria, y que vuelve a caer en el error de una excesiva precisión, que no lleva más que a enmarañar todo el asunto, toda vez que ya con la Ley N° 29742 se había restituido la plena vigencia de Ley N° 27037, especificando que para toda la zona de la Amazonía (la que comprende al departamento de Loreto en su conjunto) la exoneración del IGV a las importaciones se había prorrogado hasta el 31.12.15, y que se había derogado el Decreto Legislativo N° 978 y con ello restituido el reintegro tributario. (Actualidad Empresarial, 2013)

4. Análisis de Sentencia: Exp. N° 0016-2007-PI/TC, que declara Inconstitucional la Ley N° 28932, que autoriza los Decretos Legislativos N° 977 y 978, los mismos que modifican la Ley N° 27037 “Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía”.

La Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional (TC) recaída en el Expediente NS0016-2007-PI/TC (en adelante "la Sentencia") resuelve un proceso de Inconstitucionalidad planteado por el Colegio de Economistas de Ucayali contra los Dec. Leg. N°s. 977 y 978 expedidos por el Poder Ejecutivo, que modifican parcialmente la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonia, por haber vulnerado el numeral 2 del artículo 2° y los artículos 61°, 69°, 74° y 79° de la Constitución Política del Perú (CP).

El Dec. Leg. N° 977 estableció las reglas que debe cumplir todo proyecto de ley sobre incentivos o exoneraciones tributarias, y el Dec. Leg. N° 978 señaló un Programa de Sustitución de exoneraciones e incentivos tributarios en la Región Selva y la Región Amazonia.

El TC declara fundada la demanda y en consecuencia la inconstitucionalidad de los Dec. Leg. N°s. 977 y 978. A su vez, indica que, en aplicación de la regla de conexidad establecida en el artículo 78° del Código Procesal Constitucional (CPC), resultan inconstitucionales los incisos 1 y 5 del artículo 2° de la Ley N° 28932, que es la Ley del Congreso de la República que autorizó la delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo, en base de la que éste emitió los Dec. Leg N°s. 977 y 978; así como la Ley N° 29175, Ley que complementa el Dec. Leg. N° 978.

Sin embargo, declara la vacatio de la Sentencia hasta que el Congreso de la República legisle sobre la materia, respetando la interpretación que dicho TC hace en la Sentencia respecto al último párrafo del artículo 79° de la CP.

La extensión del análisis constitucional (conexidad) a la Ley N°28932

El Colegio de Economistas de Ucayali (en adelante "el demandante") concentró su demanda en la inconstitucionalidad de los Dec. Leg. N°s. 977 y 978 y no hizo referencia a la Ley N° 28932 (la Ley autoritativa).

En la contestación de la demanda, el Procurador Público de la Presidencia del Consejo de Ministros (PPCM) consideró que el TC debía limitarse a evaluar la constitucionalidad de los Decretos Legislativos referidos y no de la Ley autoritativa, pues si se quería ello la demanda debió dirigirse contra el Poder Legislativo. A su vez indicó que la Ley autoritativa cumple con las exigencias previstas en el artículo 104° de la CP pues: (i) tiene una clara delimitación sustantiva (qué delega) y temporal (cuál es el tiempo en que puede ejercerse la facultad delegada), y, (ii) no versa sobre materias exclusivas de la Comisión Permanente del Congreso de la República.

Al respecto, el TC indica que -en aplicación del artículo 78° del CPC que establece la regla de extensión de la inconstitucionalidad a las normas conexas- no podría dejarse de lado que la fundamentación de la demanda está dirigida a cuestionar también la Ley autoritativa, pues el cuestionamiento central versa sobre si la CP permite al Poder Legislativo delegar la potestad legislativa en materia de exoneraciones y beneficios tributarios (si la Ley habilitante debe ser considerada integrante del parámetro de control constitucional de los Dec. Leg. N°s. 977 y 978).

En tal sentido, el TC considera que el análisis de constitucionalidad debe recaer también sobre los incisos 1 y 5 de la Ley autoritativa que dispusieron respectivamente la delegación de facultades al Poder Ejecutivo para: "1. Dictar el marco general que defina, en forma transparente, los principios y las reglas que se deberán cumplir para la dación de normas que contengan tratamientos tributarios especiales, incentivos, beneficios o exoneraciones tributarlas, así como los criterios para evaluar su eficacia en cuanto al logro de los objetivos para los cuales fueron otorgados y la revisión de la necesidad de su permanencia", y "5. Prorrogar o eliminar las exoneraciones y los beneficios tributarios vigentes sujetos a plazo, previa evaluación de la necesidad de su permanencia".

Respecto al análisis de la constitucionalidad de la Ley autoritativa, el TC parte de recordar que tiene por definido que las leyes autoritativas son "... las prescripciones normativas generales y escritas emanadas del Congreso de la República, conforme a un procedimiento prefijado por la Constitución"⁴⁷, es decir son leyes ordinarias, de modo que pueden ser válidamente cuestionadas mediante un proceso de inconstitucionalidad.

⁴⁷ Sentencia del TC recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC

Empero, el TC entiende que las leyes autoritativas son normas temporales, cuya vigencia viene determinada por el plazo conferido al Poder Ejecutivo para que expida los decretos legislativos correspondientes, de modo que el uso por del Poder Ejecutivo agota la delegación de facultades incluso antes de vencido el plazo de la ley autoritativa de delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo, una vez que sea publicado el decreto legislativo en el Diario Oficial.

En tal sentido, el TC señala que una Ley autoritativa de delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo puede ser también inconstitucional y, por un efecto transitivo en consecuencia también los decretos legislativos que se dicten precisamente sobre base de aquélla. En ese sentido, la regulación a través del decreto legislativo, “... *está limitada directamente por la Constitución y también por la ley autoritativa. Podía darse el caso de que el Congreso de la República delegue una materia prohibida, con lo cual no sólo será inconstitucional la ley autoritativa, sino también el decreto legislativo que regula la materia en cuestión. De otro lado, puede darse el caso de que la ley autoritativa delegue una materia permitida por la Constitución y, sin embargo, el decreto legislativo se exceda en la materia delegada, con lo cual, en este caso se configurará un supuesto de inconstitucionalidad por vulneración del artículo 104° de la Constitución*”

El Principio de Reserva de Ley respecto a exoneración de regímenes tributarios especiales.

El TC entiende las exoneraciones tributarias como aquel régimen especial de beneficios tributarios establecido por el Estado, de manera discrecional pero no arbitraria, otorgado a determinadas personas o actividades que originalmente deberían tributar; siendo este régimen, por su propia naturaleza, temporal. Ello en base al análisis de sus pronunciamientos anteriores conforme a los que los beneficios tributarios:

- ✓ No constituyen en puridad derechos constitucionales para el beneficiado, pues en realidad se trata de regímenes tributarios especiales, cuyo estatus jurídico distinto determina que su violación o amenaza de violación deba encontrar tutela a través de la jurisdicción ordinaria, y no en sede constitucional.
- ✓ *Deben ser de naturaleza temporal y que, más allá de la discrecionalidad con la que cuenta el legislador para otorgarlas, ésta no es absoluta. 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.

Según lo señalado en el último párrafo del artículo 79° de la CP conforme al cual "sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país". En tal sentido, para el TC es claro que conforme al último párrafo del artículo 79° de la CP, el establecimiento de un régimen o tratamiento tributario especial a determinadas zonas del país constituye una materia que sólo puede ser regulada por una ley del Congreso de la República, es decir no puede delegarse su regulación al Poder Ejecutivo. Con ello se pone límite a que dicho tratamiento tributario especial pueda establecerse sobre la base de criterios subjetivos o de oportunidad política, lo que quebraría el principio-derecho de igualdad; máxime si se establece una mayoría calificada para la aprobación de la ley que regule tal tratamiento tributario especial.

Dicho entendimiento había sido ya inferido por el propio TC en la Sentencia recaída en el Expediente NQ 2689-2004-AA/TC cuando se señaló que "(...) el principio de reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa, salvo en el caso previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa). Para los supuestos contemplados en el artículo 74° de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley -en cuanto al tipo de norma- debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributaria pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante decreto legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo".

Ahora bien, el TC es claro en señalar que una cosa es hablar de "tratamiento tributario especial" y otra distinta de "exoneraciones", pues no existe identidad entre ambos conceptos aunque es verdad que las exoneraciones tributarias siempre forman parte de un tratamiento tributario especial, pero no todo tratamiento tributario especial necesariamente comprende exoneraciones tributarias.

En ese sentido, cuando las exoneraciones tributarias formen parte de un tratamiento tributario especial a una determinada zona del país, su modificación o eliminación queda comprendida bajo el principio de reserva de ley absoluta. Así, entonces, cuando los beneficios tributarios o la eliminación de los mismos -establecidos con anterioridad- constituya parte integrante de un régimen tributario especial como el que prevé el último párrafo del artículo 79° de la CP, éstos deben encontrarse establecidos en una ley expresa del Congreso de la República, no siendo posible su delegación al Poder Ejecutivo para que éste las regule mediante decreto legislativo.

La situación constitucional de la Ley autoritativa.

Respecto a la situación constitucional de los incisos 1 y 5 del artículo 2° de la Ley autoritativa, el TC señala que la materia a delegar no es específica en relación con el tratamiento tributario especial para una determinada zona del país de modo que la aplicación de la facultad delegada ha llevado a que el Poder Ejecutivo -al dictar los Dec. Leg. N°s 977 y 978 - elimine y modifique el tratamiento tributario establecido mediante la Ley N° 27037, Ley de Promoción de la Inversión de la Amazonía cuyo objetivo era promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y la promoción de la Inversión privada.

En ese sentido, para el TC, los incisos 1 y 5 del artículo 2° de la ley autoritativa devienen en inconstitucionales por cuanto delegan al Poder Ejecutivo una materia que por mandato constitucional queda cubierta por el principio de reserva de ley absoluta y con ella también resultan incompatibles, indirectamente, con la Constitución los citados Dec. Leg. N°s. 977 y 978.

A su vez, el TC no acepta el argumento del PPCM en el sentido de que con la expedición de la Ley N° 29175 (Ley que complementa el Decreto Legislativo N° 978), el Congreso al no derogar ni modificar -sino sólo complementar- los Dec. Leg. N°s. 977 y 978, ha consentido la constitucionalidad de tales normas. A tal efecto, señala que por mucho que el Congreso de la República haya dictado la Ley N° 29175, ésta no elimina el vicio de inconstitucionalidad originario de la Ley autoritativa "porque no es a partir de una Ley que se analiza la constitucionalidad de los Decretos Legislativos, sino desde la Ley Fundamental del Estado y, eventualmente, desde el bloque de constitucionalidad tal como dispone el artículo 79° del Código Procesal Constitucional".

Nótese que el TC no expresa argumento alguno para indicar cuáles son los motivos que lo llevan a declarar también la inconstitucionalidad de la Ley N° 29175, aunque se asume que es porque las normas a las que complementa, y de las cuales depende para su efectividad, son inconstitucionales. Es decir, ha realizado también un acto de declaración de inconstitucionalidad por conexidad de normas.

Los efectos temporales de la sentencia

El TC, como ya hemos señalado, indica que se produce una *vacatio* de su Sentencia hasta que el Congreso de la República legisle sobre la materia y siempre que lo haga de conformidad con los alcances interpretativos dados sobre la efectividad del último párrafo del artículo 79° de la CP.

Al respecto, debe tomarse en cuenta que la figura de la *vacatio* de una sentencia había sido reconocida anteriormente por el propio TC en la Sentencia recaída en el Expediente N°- 010-2002-AI/TC (declaratoria de inconstitucionalidad de las normas antiterroristas) y en la Sentencia recaída en el Expediente N° 030-2004-AI/TC (declaratoria de inconstitucionalidad de la Ley N° 28047, que actualiza el porcentaje de aporte destinado al Fondo de Pensiones de los Trabajadores del Sector Público Nacional y regula las nivelaciones de las Pensiones del Régimen del Decreto Ley N° 20530).

Dicha figura posibilita un nivel importante de efectivización de la facultad señalada en el artículo 81° del CPC de graduar los efectos temporales de sus sentencias, tomando en cuenta que es posible que "... el legislador democrático regule [legisle] en un plazo breve y razonable [sobre la materia] ..." Sin embargo, para justamente permitir una verdadera vigencia de la Constitución, tal suspensión de los efectos de la Sentencia debía haberse dado acompañada de un plazo prudencial para que el Congreso de la República proceda a realizar las acciones legislativas correspondientes.

5. Conclusiones.

Según lo indicado anteriormente, podemos concluir que el Tribunal Constitucional considera que respecto a lo que se resuelva en el proceso de inconstitucionalidad, en

estricto, no está de por medio tanto el interés del Congreso de la República sino más bien la preservación de la supremacía jurídica de la Constitución.

Queda claro entonces; según el TC, que cuando los beneficios tributarios o la eliminación de los mismos -establecidos con anterioridad - constituya parte integrante de un régimen tributario especial como el que prevé el último párrafo del artículo 79° de la CP, éstos deben encontrarse establecidos en una ley expresa del Congreso de la República, no siendo posible su delegación al Poder Ejecutivo.

SUBCAPÍTULO IV: ZONAS DE TRATAMIENTO ESPECIAL: DESARROLLO ECONÓMICO.

1. Concepto e Importancia.

Las zonas de Tratamiento Especial, constituyen instrumentos de promoción y de fomento para desarrollar adecuadamente las ciudades que se localizan en las Zonas de frontera y de selva; asimismo, sirven para coadyuvar a la superación de los problemas socio-económicos y geo-políticos que se hallan presentes en dichas zonas fronterizas como resultado de la influencia que ejercen las economías de los países vecinos al Perú.

2. Fines.

Las Zonas de Tratamiento Especial tienen por finalidad coadyuvar a promover y fomentar el crecimiento socio-económico de la región, mediante el desarrollo organizado de las actividades comerciales, el reordenamiento de las actividades industriales y la intensificación de los flujos turísticos, especialmente las corrientes del turismo fronterizo, que en otros países latinoamericanos ha cobrado gravitante importancia en el crecimiento económico fronterizo.

3. Objetivos.

Los propósitos que se desea lograr con el establecimiento de las Zonas de Tratamiento Especial son los sgtes:

- a) Fomentar la generación de nuevos puestos de trabajo, manteniendo los actuales, bajo una nueva organización económica de la Región Fronteriza, que formula el reforzamiento de la misma para lograr la independencia económica y fortalecer su economía.
- b) Contribuir a la generación de divisas.
- c) Fortalecer el desarrollo regional, reorientando las actividades económicas, especialmente al promover la localización de nuevas empresas industriales que deban abastecer de bienes manufacturados con un mayor contenido de integración nacional.
- d) Propiciar la integración de las zonas fronterizas a la economía nacional de manera planificada a fin de evitar distorsiones y el desorden, así como el contrabando y otras irregularidades.

4. Ubicación de las Zonas de Tratamiento Especial.

Las Zonas de Tratamiento Especial, podrán ser ubicadas, en principio, en las ciudades fronterizas correspondientes a los departamentos de Tacna, Tumbres, Piura, Loreto, Ucayali, Madre de Dios o Puno. Departamentos, que por su singular dependencia con los países vecinos, el modo como se han desarrollado históricamente y/o porque los gobiernos regionales tratan de desarrollarlos bajo un modelo estratégico de acción, deberán en un futuro próximo implementar dichas Zonas de Tratamiento Especial para modificar sus estructuras internas, posibilitando su influencia en las ciudades fronterizas de los países vecinos mediante el desarrollo dinámico de las actividades comerciales, industriales y turísticas.

Cabe señalar, que las actividades comerciales podrán operar dentro de las ciudades fronterizas, en los centros o galerías de ventas debidamente acondicionadas y delimitadas; o podrán establecerse fuera de la ciudad, próxima a las líneas de frontera con el país vecino, concentrando sus actividades también en centros comerciales de venta.

En ambos casos, los bienes motivo de la comercialización serán abastecidos “solamente” a través de los depósitos francos, los mismos que estarían ubicados en la misma región fronteriza (puertos, aeropuertos o en la ciudad) o en departamentos aledaños a dicha región fronteriza.

5. Características.

- a) La identificación del área-problema en una ciudad o centro urbano localizado en la Zona de Frontera y de Selva.
- b) La determinación del tipo de actividades: Comerciales, Industriales y Turísticas que deban ser reordenadas dentro de una nueva organización económica regional a fin de permitir un beneficio directo a todos los que residen en la Zona de Frontera y de Selva, y de manera indirecta para la población asentada en el resto del país.
- c) La gestión de los gobiernos regionales en la dirección, organización, evaluación y control de todas las actividades que se desarrollen en la Zona de Tratamiento Especial, debiendo en principio delegar su representación más importante en los Comités de Administración, órgano directivo de cada Zona de Tratamiento Especial.
- d) La planificación concertada de las actividades comerciales, industriales y turísticas, a fin de posibilitar una acción estrecha entre el Comité de Administración de la Zona de Tratamiento Especial y los representantes de los usuarios; este mecanismo será importante para no permitir una competencia desleal entre las diversas actividades económicas, menos aún se mantenga el contrabando, la arbitrariedad y el abuso de autoridad; sobretodo no deben olvidarse que el fin último de la creación de una Zona de Tratamiento Especial es para dar solución a los problemas socio-económicos y geo-políticos existentes en la región fronteriza, dada la gravitante influencia que ejercen sobre ellas la economía de los países vecinos.

- e) La obtención de los beneficios de la Zona de Tratamiento Especial son para todos los residentes de la región fronteriza, ya sea como oferentes o como demandantes.
- f) La canalización de todos los bienes a través de los Depósitos Francos para el correspondiente pago del arancel especial, el mismo que será recaudado para beneficio de la propia región.
- g) La expropiación de terrenos o áreas necesarias para la localización y establecimiento de los centros comerciales de ventas de la Zona de Tratamiento Especial.
- h) Los beneficios tributarios que se obtendrán para la propia Región relacionado con el pago del arancel especial que se recaude, los mismos que serán utilizados para ejecutados proyectos de desarrollo.

6. Zona Franca y Zona Comercial de Tacna:

6.1. *Antecedentes:*

La Zona Franca de Tacna tiene un historial que data del año 1989 cuando se crea la ZOTAC empezando a operar en el año 1990, La zona de Tratamiento Especial Comercial, o Zona Franca Comercial de Tacna, se creó con la intención de combatir el **contrabando** y reducir la gran influencia económica que en esta ciudad fronteriza ejercía la vecina ciudad de Arica, estableciendo un régimen aduanero especial para los artículos ingresados por el puerto de Ilo y el aeropuerto de Tacna, que pagaban un arancel de sólo 10% en lugar del usual 25%.



Los comerciantes, además, gozarían de la exoneración del **impuesto** general a las **ventas** – 18 % para los artículos comercializados dentro de Tacna. La Zotac (Zona de Tratamiento Especial Comercial de Tacna) tuvo tal acogida que, al cumplirse el

primer año de su establecimiento, los comerciantes ariqueños ya expresaban su preocupación porque el **volumen** normal de sus ventas se había reducido en un 50%; asimismo, en Tacna se había recaudado para entonces más de ocho millones de dólares por **concepto** del arancel del 10%.

La Zotac no sólo redujo radicalmente el contrabando proveniente del eje Iquique-Arica, sino que generó importantes **ingresos** aduaneros, con los que se construyó la carretera costanera Tacna-Ilo.

La **ley** de creación de la Zotac preveía que este régimen preferencial duraría 15 años; pero, debido a limitaciones en el **desarrollo** de las actividades industriales, en el año 1995 se cambió la ley de ZOTAC por la de CETICOS Tacna (Centros de **Exportación**, Transformación, **Industria**, Comercialización y Servicios) que planteaba el desarrollo de Ilo-Matarani-Tacna, y otorgaba a las **industrias** establecidas en la zona las mismas facilidades que ofrecía la ZOTAC (exoneración del Impuesto a la Renta y Arancel Cero), pero con la condición de exportar como mínimo el 90% de la **producción**; si el industrial quería introducir parte de su producción en el **mercado** nacional, debería pagar todos los impuestos vigentes.

Estos **sistemas** no tuvieron la repercusión esperada por el pueblo de Tacna, finalmente a partir del mes de diciembre de 2002 entró en vigencia la Ley N° 27688 Ley de creación de la ZOFRATACNA y la Zona Comercial de Tacna – ZOFRATACNA, sobre la base de las **organizaciones** creadas por las dos **leyes** anteriores, para la realización de actividades industriales, agroindustriales, de maquila y de servicios, y de la zona comercial de Tacna, que tiene como finalidad contribuir al desarrollo socioeconómico sostenible del departamento de Tacna, a través de la **promoción** de la **inversión** y desarrollo tecnológico. Esta reglamentación permite que el turista compre mercaderías por un **valor** de hasta US \$ 1 000 por viaje, con un máximo de tres **viajes** al año.

6.2. Definiciones.

∇ Zona Franca.- En el contexto de la Ley N° 27688, Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna (en adelante “la Ley”), y el TUO de su Reglamento aprobado por D.S N° 002-2006-MINCETUR (en adelante “el Reglamento”), se define como

Zona Franca a la parte del territorio nacional en la que las mercancías que en ella se internen se consideran como si no estuviesen en el territorio aduanero para efectos de los derechos e impuestos de importación, bajo la presunción de extraterritorialidad aduanera, gozando de un régimen especial en materia tributaria de acuerdo a lo que se establece en la Ley.

La extraterritorialidad no alcanza al ámbito tributario no aduanero, el que se rige, en lo no previsto por la presente Ley, por las disposiciones tributarias vigentes. Esto para efectos aduaneros es como si las mercancías no estuvieran en el país y para efectos tributarios el que estén gravados o no dependerán de las situaciones establecidas en la Ley.

El Art. 3 y 4 de la Ley indican que la Zona Franca de Tacna está constituida sobre lo que se conocía como el CETICOS de Tacna y la Zona Comercial de Tacna está constituida por el Distrito de Tacna en la Provincia de Tacna, incluida el área de los mercadillos del Distrito del Alto de la Alianza. Asimismo, el Artículo 5, define como Zonas de Extensión al Parque Industrial del departamento de Tacna, extendiéndosele los beneficios establecidos para la ZOFRATACNA⁴⁸.

∇ Usuario de la Zona Franca.- Es toda persona natural o jurídica, nacional o extranjera, que celebra contrato de cesión en uso oneroso de espacios físicos y/o usuario con el Operador, para desarrollar cualquiera de las actividades establecidas en los Artículos 7 y 18 de la presente ley, según corresponda.

∇ Operador de la Zona Franca.- Es la persona jurídica de derecho privado, titular de la concesión para realizar las actividades de promoción, dirección y administración exclusivamente dentro del perímetro de la ZOFRATACNA, en los términos que establezca la concesión.

6.3. Delimitación Geográfica:

La Zona Franca de Tacna se encuentra situada en la ciudad de Tacna – Perú, en la parte central occidental del continente Sudamericano, sus costas están bañadas por el Océano Pacífico.

⁴⁸ Informe Picón & Asociados.

LA RESERVA DE LEY Y SU APLICACIÓN AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LA ZONA FRANCA
Y ZONA COMERCIAL DE TACNA.

La ubicación estratégica de Zona Franca de Tacna en la región central y occidental de Sudamérica permite un fácil acceso a los mercados del norte de Chile y Argentina, Bolivia y el occidente de Brasil, asimismo nuestra ubicación nos convierte en la puerta de ingreso y salida de mercancías hacia y desde el mercado asiático (Japón, China, India, etc.)

La distancia para el acceso a Mercados Internacionales es la sgte:

VÍA TERRESTRE	
Tacna - Puerto de Arica (Chile)	56 km.
Tacna - Puerto de Iquique (Chile)	356 km.
Tacna - Arica - Paso de Jama-Córdoba (Argentina)	4,450 km.
Tacna - Puerto de Ilo	140 km.
Tacna - Puerto de Matarani	240 km.
Tacna - Puerto del Callao	1,300 km.
Tacna - Moquegua - Desaguadero - La Paz (Bolivia)	556 km.
Tacna - Moquegua - Puno - Pto Maldonado-Assis(Brasil)	1,400 km.
VÍA AÉREA	
Tacna – Lima	1hr. 30min.

La Zona Franca de Tacna es un recinto cerrado, y cuenta con un área total de 390 hectáreas, de las cuales 120 están totalmente habilitadas con todos los servicios como son: fibra óptica 20 Km. para sistema telemático, moderna central de telecomunicaciones, fluido eléctrico, agua, drenaje, pistas, veredas, estacionamientos, áreas verdes, etc.

6.4. Actividades a realizarse en la Zofratacna.

El Artículo 7º de la Ley establece que “en la Zona Franca, se podrán desarrollar actividades industriales, agroindustriales, de maquila, ensamblaje y de servicios, los que incluyen, el almacenamiento o distribución, desembalaje, embalaje, envasado, rotulado, etiquetado, división, exhibición, clasificación de mercancías, entre otros; así como la reparación, reacondicionamiento y/o mantenimiento de maquinaria, motores y equipos para la actividad minera, de acuerdo a la lista aprobada por resolución ministerial del Ministerio de la Producción en coordinación con el Ministro de Economía y Finanzas. Por decreto supremo refrendado por los Ministros de Comercio Exterior y Turismo, de la Producción y de Economía y Finanzas podrán incluirse otras actividades⁴⁹.”

Por su parte, el Artículo 5 del Reglamento desarrolla con mayor detalle los conceptos expuestos en la Ley, indicando lo siguiente:

- ∇ *Actividades Industriales*: Son las actividades manufactureras comprendidas en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme - CIIU (Revisión 3), salvo la lista de las partidas nacionales aprobadas por Decreto Supremo.
- ∇ *Actividades Agroindustriales*: Son aquellas actividades dedicadas a la transformación primaria de productos agropecuarios, la transformación se debe realizar dentro de la ZOFRATACNA.
- ∇ *Actividades de ensamblaje*: Actividad que consiste en acoplar partes, piezas, subconjuntos o conjuntos que al ser integrados den como resultado un producto con características distintas a los componentes.
- ∇ *Actividades de maquila*: Proceso por el cual ingresan mercancías a la ZOFRATACNA con el objeto que sólo se les incorpore como plus la mano de obra.
- ∇ *Actividades de servicio*: Dentro de estas actividades están comprendidas:
- ∇ *El almacenamiento de Mercancías*: Que se define como la actividad destinada al Depósito y Custodia de las mercancías procedentes del Exterior,

⁴⁹ Modificado por la Ley N° 28599 de fecha 16-08-2005, el cual posibilita la inclusión de otras actividades por Decreto Supremo.

del Resto del Territorio Nacional y/o las producidas o manufacturadas en la ZOFRATACNA y Zona de Extensión, para su posterior venta.

- ∇ La distribución de Mercancías: Actividad que comprende la venta interna y/o externa de las mercancías ingresadas por los usuarios a los Depósitos Francos.
- ∇ El embalaje: Colocar las mercancías dentro de cubiertas para su transporte.
- ∇ El desembalaje: Retiro de las cubiertas de las mercancías.
- ∇ El rotulado y etiquetado: Identificación y/o individualización de las mercancías mediante el uso de etiquetas.
- ∇ La división: Redistribución o separación de lotes de mercancías.
- ∇ La clasificación: Ordenamiento de las mercancías según sus características.
- ∇ La exhibición: Mostrar las características de las mercancías al público en lugares determinados por la Administración de ZOFRATACNA.
- ∇ El envasado: Introducir mercancías en envases para su conservación.
- ∇ **Los servicios de Call Center y,**
- ∇ **Los servicios de desarrollo de Software**
- ∇ La Reparación, reacondicionamiento y/o mantenimiento de maquinaria, motores y equipos para la actividad minera: De acuerdo a la lista de bienes aprobada por Resolución Ministerial del Ministerio de la Producción en coordinación con el Ministerio de Economía y Finanzas, la misma que establecerá las características y requisitos técnicos que deberán cumplir los bienes a ser reparados, reacondicionados y/o sujetos a mantenimiento.

En resumen, el Artículo 7 de la Ley establece una lista general de las actividades que se pueden llevar a cabo en la Zona Franca y que están sujetas al beneficio tributario, **mientras que el Artículo 5° del Reglamento proporciona las definiciones y alcances de tales actividades, incorporando de manera expresa dos servicios nuevos no establecidos en la LEY: el desarrollo de software y los call center⁵⁰.**

⁵⁰ Incorporados mediante D.S. N° 008-2008-MINCETUR de fecha 13-10-2008, que modifica el reglamento, de conformidad con las facultades otorgadas por el Art. 7 de LA LEY, modificada a su vez por la Ley N° 28599 del 16-08-2005.

Asimismo, el Artículo 22⁵¹ de la Ley prevé la posibilidad que se realicen servicios auxiliares al interior de la ZOFRATACNA, tales como la venta de comida, cafeterías, bancos y otras actividades no contempladas en el Artículo 7° de la Ley. Como precisa el Artículo 23° de la Ley, los servicios auxiliares no gozan de los beneficios tributarios otorgados por la Ley materia de análisis y tampoco pueden ser tratados como exportación cuando son introducidos a la ZOFRATACNA.

POSICIÓN DE SUNAT EN EL INFORME N° 99-2009-SUNAT/2B0000

En el Informe N° 99-2009-SUNAT/2B0000 se consulta si las actividades de Call Center y Desarrollo de Software, las cuales fueron incorporadas al Artículo 5° del Reglamento a través de Decreto Supremo N° 8-2008-MINCETUR, gozan de la exoneración establecida por el Artículo 7° de la Ley. Al respecto, en el mencionado informe SUNAT señala que el Artículo 7° de la Ley establece una serie de actividades que si son realizadas por los Usuarios de las áreas de la Zona Franca de Tacna, están exoneradas del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto de Promoción Municipal, Impuesto Extraordinario de Solidaridad, así como de todo tributo, tanto del gobierno central, regional y municipal, creado o por crearse, inclusive de aquellos que requieran de norma exoneratoria expresa, excepto las aportaciones a ESSALUD y las tasas. Asimismo, señala que las operaciones que se efectúen entre los Usuarios dentro de la ZOFRATACNA, están exoneradas del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal. Agrega la Administración que el literal e) del Artículo 5° del Reglamento detalla las actividades de servicios que podrán desarrollar los Usuarios al interior de la ZOFRATACNA, dentro de las que se encuentran, en virtud al Artículo 1°, literal e) del Decreto Supremo N° 8-2008-MINCETUR, los servicios de Call Center y los servicios de Desarrollo de Software. Por estos motivos, ***SUNAT concluye que los servicios de Call Center y Desarrollo de Software gozan de las exoneraciones establecidas por el Artículo 7° de la Ley.***

⁵¹ Modificado por Ley N° 29739 de fecha 04-07-2011, mediante la cual se eliminan los servicios de telecomunicaciones, así como los servicios de consultoría y asistencia técnica prestados a los usuarios de la Zona Franca por entidades de desarrollo científico y tecnológico.

6.5. Beneficios Tributarios:

De acuerdo a lo que señalan el Artículo 7º de la Ley y el Artículo 5º del Reglamento, los Usuarios que realicen las actividades descritas en el acápite anterior estarán exonerados del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto de Promoción Municipal, Impuesto Extraordinario de Solidaridad, así como de todo tributo, tanto del gobierno central, regional y municipal, creado o por crearse. Es decir, para los sujetos que realicen alguna de las actividades mencionadas anteriormente, no debería pesar carga impositiva alguna, salvo la contribución a ESSALUD y las tasas.

Del mismo modo, las operaciones que se efectúen entre los Usuarios, es decir, los operadores de las áreas de terreno e infraestructura de la Zona Franca, están exoneradas del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal. No obstante, debe tenerse presente que conforme lo precisa el Artículo 8º de la Ley, las operaciones que lleven a cabo los Usuarios para el resto del territorio nacional, están gravadas con todos los tributos que afecten las ventas, importaciones y prestaciones de servicios. ***Sobre este punto desarrollamos a continuación las principales conclusiones vertidas por la Administración Tributaria en su Informe N° 53-2008-SUNAT/2B0000.***

Se consulta, “...si la modificación del Artículo 8º de la Ley N° 27688, introducida por la Ley N° 28599, afecta la aplicación de la exoneración del Impuesto a la Renta establecida en dicha Ley para el desarrollo de las actividades de maquila y actividades de servicios, las que incluyen el almacenamiento o distribución, desembalaje, embalaje, envasado, rotulado, etiquetado, división, exhibición, clasificación de mercancías; y si el usuario autorizado para el desarrollo de actividades de almacenamiento y distribución de mercancías desarrolla a la vez actividades de ensamblaje se encuentra exonerado del Impuesto a la Renta por las utilidades que le genere la venta al resto del territorio nacional y/o al exterior de las mercancías por él ensambladas...”

El texto original del Artículo 8° de la Ley disponía que las empresas que producían bienes, por sus operaciones distintas a las exportaciones, se encontraban gravadas con el Impuesto a la Renta y con todos los tributos que afectan las ventas, importaciones y prestaciones de servicios, según corresponda, cuando se realizaban en el resto del territorio nacional.

Según el texto vigente del Artículo 8° de la Ley, las operaciones que efectúen los usuarios para realizar las actividades señaladas en su Artículo 7°, estarán gravadas con todos los tributos que afecten las ventas, importaciones y prestaciones de servicios, según corresponda, cuando se realicen para el resto del territorio nacional. Como se puede apreciar, el texto vigente del Artículo 8° de la Ley (a diferencia del texto original) no grava con el Impuesto a la Renta las operaciones que los usuarios de la ZOFRATACNA realicen con el resto del territorio nacional, pues únicamente grava tales operaciones con los tributos que afectan las ventas, importaciones y prestaciones de servicios.

Además, debe tenerse en cuenta que el ámbito de aplicación del Impuesto a la Renta no incluye las ventas, importaciones y prestaciones de servicio, sino que comprende a las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, las ganancias de capital, otros ingresos que provengan de terceros establecidos en la legislación del Impuesto a la Renta, así como las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute establecidas en la misma legislación.

En tal sentido, los ingresos que obtengan los usuarios de la ZOFRATACNA provenientes de las actividades detalladas en el primer párrafo del Artículo 7° de la Ley de la ZOFRATACNA gozan de la exoneración del Impuesto a la Renta, aun cuando estas actividades se realicen para el resto del territorio nacional, toda vez que la citada exoneración no ha distinguido respecto del destino del producto de las actividades autorizadas.

Asimismo, a efectos de tener acceso a los beneficios mencionados, el Artículo 9° del Reglamento indica que los Usuarios deben cumplir los siguientes requisitos:

- ∇ Calificar como sujeto domiciliado en el país de acuerdo a lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta.
- ∇ Estar inscrito en el RUC y no encontrarse en el estado de baja de inscripción, con suspensión temporal de actividades, ni tener la condición de contribuyente no habido.
- ∇ Fijar su domicilio fiscal conforme a lo dispuesto en el Artículo 11 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.
- ∇ Haber obtenido la calificación de Usuario de la ZOFRATACNA, conforme a lo establecido en el Reglamento.

6.6. Concesión del uso de áreas de terreno.

Al respecto, el Reglamento en su Artículo 39 señala que tanto las personas naturales como jurídicas pueden acceder al uso de lotes de terreno o edificaciones para el desarrollo de las actividades establecidas en la Ley y el Reglamento, mediante un proceso de subasta pública, aunque también es posible la adquisición de los mismos, como indica el Artículo 39°- A del Reglamento. La Administración de ZOFRATACNA, en base a lo dispuesto en el Artículo 40° y 41° del Reglamento, será la encargada de llevar a cabo el proceso de subasta pública.

De acuerdo al Artículo 43° del Reglamento, el plazo de cesión de lotes y galpones no deberá exceder del plazo establecido en el Artículo 42° de la Ley, es decir de 30 años. Y como menciona el Artículo 44° del Reglamento, el usuario deberá de iniciar sus operaciones en un plazo no mayor de dos años contados desde la suscripción del contrato de cesión en uso o contrato de compra.

6.7. Modalidades Operativas:

6.7.1. Ingreso de mercancías a la Zofratacna.

El Artículo 18° del Reglamento establece que las mercancías que ingresen a la ZOFRATACNA pueden provenir: del exterior, el resto del territorio

nacional, la zona de extensión y LOS CETICOS. Como señala el Artículo 18º-A del Reglamento, excepcionalmente se permitirá el ingreso de las mercancías provenientes de la Zona Comercial de Tacna a ZOFRATACNA, pero esta operación no generará derecho a la devolución del arancel especial pagado. El ingreso de las mercancías a la ZOFRATACNA para su reexpedición al exterior o para su nacionalización al resto del territorio nacional, deberá pagar todos los tributos de importación correspondiente. En los documentos de embarque, como precisa el Artículo 19º del Reglamento, se debe indicar que las mercancías tienen como destino la ZOFRATACNA, asimismo se debe consignar el usuario. El ingreso de bienes a la ZOFRATACNA para la realización de las actividades del Artículo 5º de la Ley y que gozan de beneficios tributarios, puede realizarse por cualquier Aduana del territorio nacional autorizada. Por otro lado, según dispone el Artículo 21º del Reglamento, las mercancías que se encuentren en la ZOFRATACNA pueden ingresar al resto del territorio nacional bajo los regímenes de depósito, importación, admisión temporal, importación temporal y reposición de mercancía en franquicia, sujetándose al pago de derechos que correspondan. Por su parte, el Artículo 24º de la Ley estipula que se considera como una exportación definitiva o temporal, el ingreso a la ZOFRATACNA de bienes nacionales o nacionalizados, así como la prestación de servicios provenientes del resto del territorio nacional.

Si la exportación es definitiva se aplican las normas referentes a la restitución simplificada de los derechos arancelarios y del Impuesto General a las Ventas, es decir, se puede tramitar la devolución de estos tributos. Si tiene carácter temporal se puede optar por un internamiento temporal para perfeccionamiento pasivo, luego la reimportación al país no estará gravada con derechos arancelarios, ello en virtud de la modificación efectuada por la Ley N° 29739 publicada el 6 de julio de 2011, pues con el texto anterior el reingreso de las mercancías si estaba gravado con arancel. Sobre el mismo punto, el Artículo 22º del Reglamento, modificado por el Artículo 11º del Decreto Supremo N° 6-2012-MINCETUR, dispone que el ingreso definitivo

de bienes nacionales y nacionalizados, así como la prestación de servicios provenientes del resto del territorio nacional hacia la ZOFRATACNA, califican como exportaciones y por ello será de aplicación el régimen de restitución simplificada de derechos arancelarios y del Impuesto General a las Ventas, así como cualquier otra norma que en materia tributaria se dicte vinculada a las exportaciones, en lo que fuera aplicable. Para ello, dichas mercancías deberán ingresar a un Depósito Franco de la ZOFRATACNA, su ingreso servirá para regularizar total o parcialmente los regímenes de admisión temporal para reexportación en el mismo estado y admisión temporal para perfeccionamiento activo. Asimismo, las mercancías del resto del territorio nacional que se exporten a la ZOFRATACNA no requerirán ingresar a un terminal de almacenamiento, cuando éstas hayan sido tramitadas ante la Intendencia de Aduana de Tacna. La autoridad aduanera efectuará el reconocimiento de las mercancías al interior de la ZOFRATACNA. El ingreso de mercancías a la ZOFRATACNA regularizará total o parcialmente los Regímenes de Admisión Temporal para Reexportación en el mismo estado y Admisión Temporal para Perfeccionamiento Activo.

A su vez, el Artículo 24° establece que los bienes nacionales y nacionalizados que ingresen temporalmente desde el resto del territorio nacional a la ZOFRATACNA, califican como una exportación temporal. Al reingreso de las mercancías resultantes del proceso de perfeccionamiento pasivo al resto del territorio nacional, los tributos de importación se calcularán sobre el valor agregado. En estos casos, se puede optar por un internamiento temporal para perfeccionamiento pasivo a través de la solicitud de traslado. Estas operaciones no se encuentran gravadas con los derechos arancelarios que gravan su reimportación al país. El reingreso al territorio nacional será autorizado por la Intendencia de la Aduana de Tacna.

Respecto a la Importación de producto final elaborado con mercancías exportadas a ZOFRATACNA, de acuerdo al Artículo 22°-A

del Reglamento, la importación del producto final elaborado de mercancías nacionales que fueron previamente exportadas definitivamente a la ZOFRATACNA y/o con mercancías provenientes del exterior sometidas a maquila o ensamblaje, se encuentra afecta al pago de los derechos arancelarios y demás tributos que correspondan. En caso que el producto final elaborado con mercancías nacionales fuera exportado definitivamente a la ZOFRATACNA o con estas últimas y con mercancías provenientes del exterior, podrá realizarse la importación siempre que dicho producto tenga una clasificación arancelaria distinta a la de los insumos o componentes o partes y piezas nacionales.

Además, el reingreso del producto final elaborado con mercancía nacional exportada temporalmente para perfeccionamiento pasivo resultante del proceso de maquila y/o ensamblaje de la ZOFRATACNA al resto del territorio nacional se permite, luego de haber sido utilizada en dichas operaciones. En estos casos, los tributos de importación se calculan sobre el valor agregado incorporado a dichas mercancías, para lo cual se requiere la presentación de un Cuadro Insumo-Producto, con carácter de declaración jurada.

Por otro lado, el Artículo 22º-B del Reglamento precisa que la importación de mermas, residuos, desperdicios y/o subproductos con valor comercial resultante de los proceso de maquila y/o ensamblaje, de mercancías nacionales exportadas definitivamente y/o provenientes del exterior, se encuentran afectas al mismo tratamiento tributario que el producto final. Si corresponde a mermas, residuos, desperdicios y/o subproductos con valor comercial de mercancías exportadas temporalmente para perfeccionamiento pasivo, no se encuentra afecto al pago de tributo alguno. Por otro lado, el Artículo 25º dispone que el traslado de mercancías desde y hacia los lugares de ingreso y salida permitidos para la ZOFRATACNA, será de responsabilidad del dueño o consignatario, así como del transportista de las mercancías, y que este último deberá estar

registrado ante la Intendencia de Aduana correspondiente. El plazo de permanencia será el mismo que el de la autorización del usuario.

Vencido dicho plazo éste tendrá treinta (30) días para transferir dichos bienes a otro usuario, nacionalizarlos o reexpedirlos, en caso contrario, caerán en abandono legal, quedando a disposición de SUNAT y siendo aplicable lo señalado en la Ley General de Aduanas y su Reglamento. En el caso que se interne al país, deberá cumplir con todas las normas aduaneras y administrativas aplicables a la importación y el pago de los derechos de importación correspondiente al valor residual del bien, de acuerdo a los procedimientos establecidos por SUNAT.

Como menciona el Artículo 33º del Reglamento, la nacionalización de mercancías con fines comerciales se efectuará ante SUNAT en los Depósitos Francos de la ZOFRATACNA, estando prohibida que ésta se efectúe en la Zona Comercial de Tacna.

No está permitida la nacionalización de mercancías para el régimen general en la Zona Comercial de Tacna. Esta prohibición no es aplicable a las nacionalizaciones realizadas por turistas por el exceso de la cantidad y valor indicados en el Decreto Supremo N° 202-92-EF, que está referido a aquellas operaciones de venta mencionadas en el Artículo 20º de la Ley y que están exoneradas del Impuesto General a las Ventas, ello siempre que por la cantidad de las mercancías se evidencien que no tengan fines comerciales.

Restricciones al Ingreso.- No pueden ingresar a la ZOFRATACNA:

- ∇ Mercancías cuya importación al país se encuentre prohibida.
- ∇ Armas y sus partes accesorias, repuestos o municiones, y los explosivos o insumos y conexos de uso civil.

- ∇ Mercancías que atenten contra la salud, el medio ambiente y la seguridad o moral públicas.

El ingreso de mercancías restringidas a la ZOFRATACNA debe realizarse cumpliendo con los requisitos exigidos por la legislación específica vigente. Los Insumos Químicos y Productos Fiscalizados ingresarán de acuerdo a lo dispuesto por la Ley N° 28305, Ley de Control de Insumos Químicos y Productos Fiscalizados y demás normas modificatorias y reglamentarias.

Permanencia de las mercancías.- El plazo de permanencia de las mercancías ingresadas a la ZOFRATACNA es indefinido.

El plazo de permanencia de las maquinarias, equipos, herramientas, repuestos y materiales de construcción de origen extranjero que sean utilizados directamente en las actividades a desarrollar en la ZOFRATACNA es el mismo que el de la autorización del usuario. Vencido dicho plazo el usuario tiene treinta (30) días calendario para transferir tales bienes a otro usuario, nacionalizarlos o reexpedirlos, en caso contrario, caen en abandono legal quedando a disposición de la Intendencia de Aduana de Tacna.

6.7.2. Salida de las mercancías.

La salida de mercancías de la ZOFRATACNA puede tener los siguientes destinos:

- ∇ El exterior.
- ∇ El resto del territorio nacional.
- ∇ La Zona Comercial de Tacna.
- ∇ Los CETICOS.
- ∇ La ZEEDEPUNO.
- ∇ La Zona de Extensión de la ZOFRATACNA.

La salida de mercancías hacia el exterior se efectúa bajo las siguientes modalidades:

Exportación.- Para aquellas mercancías nacionales, nacionalizadas o extranjeras que hayan sido objeto de algún proceso de transformación, elaboración o reparación dentro de la zona. Dicha operación es autorizada y controlada por la Administración Aduanera.

De conformidad con el Art. 9.6 del Decreto Supremo N° 161-2012-EF, decreto supremo que modifica el Reglamento de la Ley del IGV e ISC, establece que los servicios se consideran exportados hacia los usuarios de la ZOFRATACNA cuando cumplan concurrentemente con los sgtes requisitos:

- a) Se encuentren incluidos en el Apéndice V del Decreto.
- b) Se presten a título oneroso, lo que debe demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido de acuerdo con el Reglamento de la materia y anotado en el Registro de Ventas e Ingresos.
- c) El exportador sea un sujeto domiciliado en el resto del territorio nacional.
- d) El beneficiario del servicio sea calificado como usuario por el Comité de Administración o el Operador; y,
- e) El uso, explotación o aprovechamiento de los servicios tenga lugar íntegramente en la ZOFRATACNA.

No cumplen con este último requisito, aquellos servicios de ejecución inmediata y que por su naturaleza se consumen al término de su prestación en el resto del territorio nacional.

Asimismo, el Art. 9.7 del mismo Decreto Supremo, se consideran bienes exportados a los que cumplan concurrentemente con los siguientes requisitos:

- a) El transferente sea un sujeto domiciliado en el resto del territorio nacional.
- b) El adquirente sea calificado como usuario por el Comité de Administración o el Operador, y sea persona distinta al transferente.
- c) Se transfieran a título oneroso, lo que deberá demostrarse con el comprobante de pago que corresponda, emitido y registrado según las normas sobre la materia.
- d) Su uso tenga lugar íntegramente en la ZOFRATACNA.
- e) El transferente deberá sujetarse al procedimiento aduanero de exportación definitiva de mercancías nacionales o nacionalizadas provenientes del resto del territorio nacional con destino a la ZOFRATACNA.

Reexpedición.- Para aquellas mercancías que salen en forma definitiva de la ZOFRATACNA con destino al exterior sin haber sufrido ningún tipo de transformación, elaboración o reparación dentro de esta zona. Este trámite se efectúa conforme a los convenios o acuerdos internacionales de transporte de carga suscritos por el Perú.

En cuanto a las operaciones destinadas al resto del territorio nacional, de acuerdo a lo que dispone el Artículo 8° de la Ley, las operaciones que efectúen los Usuarios para realizar las actividades del Artículo 7° de la Ley están gravadas con todos los tributos que afecten las ventas, importaciones y prestaciones de servicios, según corresponda, cuando se realicen para el resto del territorio de Perú, las mismas que podrán ingresar bajo los regímenes de depósito, importación para el consumo, admisión temporal para perfeccionamiento activo, admisión temporal para reexportación en el mismo estado y reposición de mercancías con franquicia arancelaria, sujetándose a lo dispuesto por la Ley General de Aduanas, su Reglamento y normas procedimentales que correspondan.

La nacionalización de mercancías con fines comerciales hacia el resto del territorio nacional se efectúa cuando éstas se encuentran en los depósitos francos de la ZOFRATACNA.

A nivel aduanero, los productos manufacturados en la ZOFRATACNA cuyo destino sea el resto del Perú, pagarán la tasa arancelaria más baja que se aplique al país según los acuerdos y convenios internacionales. Cabe destacar que está exonerada de derechos arancelarios la importación de mercancía que se obtenga como resultado del proceso productivo de las actividades de industria, agroindustria, maquila, ensamblaje, reparación, reacondicionamiento o mantenimiento de maquinaria, motores y equipos para la actividad minera, y otras que generen valor agregado. El requisito para este beneficio arancelario es que figuren en la lista aprobada por resolución ministerial del Ministerio de Economía y Finanzas en coordinación con los ministerios de la Producción y de Comercio Exterior y Turismo. La lista en cuestión debe ser propuesta por el Comité de Administración de la ZOFRATACNA.

6.7.3. Régimen tributario aduanero a las mercancías que ingresan y salen de la ZOFRATACNA.

El ingreso de mercancías extranjeras a la ZOFRATACNA no está afecto al pago de los Derechos Arancelarios, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto de Promoción Municipal y demás tributos que gravan la importación.

El ingreso definitivo de mercancías nacionales o nacionalizadas provenientes del resto del territorio nacional hacia la ZOFRATACNA constituye una exportación definitiva, a la cual le será aplicable la restitución simplificada de derechos arancelarios, el régimen de reposición de mercancías con franquicia arancelaria así como cualquier otra norma que en materia tributaria se dicte vinculada a las exportaciones, en lo que corresponda.

Con la exportación definitiva se regulariza total o parcialmente los regímenes de admisión temporal para perfeccionamiento activo y admisión temporal para reexportación en el mismo estado.

La nacionalización al resto del territorio nacional del producto final elaborado con mercancías nacionales o nacionalizadas que fueron exportadas definitivamente a la ZOFRATACNA y de mercancías provenientes del exterior sometidas a las actividades señaladas en el numeral 16 se encuentra afecta al pago de los derechos y demás tributos de importación que corresponda, la misma que se efectúa por la Intendencia de Aduana de Tacna.

En el caso de los productos manufacturados en la ZOFRATACNA cuyo destino es el resto del territorio nacional, éstos pagan, en lo que corresponde al ad valorem la tasa arancelaria más baja que se aplica en el país, según los acuerdos de promoción comercial y convenios internacionales vigentes, para lo cual se consigna en la Declaración Aduanera de Mercancías de importación para el consumo el TPN N° 332 indicando en el casillero observaciones de la Declaración el documento extendido por la Administración de la ZOFRATACNA que acredita que el producto final ha sido manufacturado en dicho recinto.

Para efecto de lo dispuesto en el párrafo anterior, se entiende como productos manufacturados en la ZOFRATACNA a las mercancías que resultan de un proceso de transformación realizado en la ZOFRATACNA, distinto del ensamblaje, montaje o maquila, que:

∇ Le confiera una nueva individualidad, lo cual implica que la mercancía resultante clasifica en un capítulo del Arancel Nacional de Aduanas (primeros dos dígitos), diferente de aquellos en que se clasifican cada uno de los bienes usados en su elaboración; o,

∇ Genere un valor agregado no menor a 50% del valor declarado para su nacionalización.

El Comité de Administración certifica, bajo responsabilidad, que las mercancías hayan sido manufacturadas en la ZOFRATACNA. Para tal efecto, el Comité establecerá los procedimientos internos correspondientes.

La nacionalización de las mercancías provenientes del exterior almacenadas en la ZOFRATACNA que no hayan sufrido transformación o elaboración, así como de los residuos, desperdicios y/o subproductos con valor comercial, resultante de los procesos de transformación y/o elaboración en la ZOFRATACNA se encuentra afecta al pago de los derechos y demás tributos de importación que corresponda, la misma que se efectúa por la Intendencia de Aduana de Tacna.

Las mercancías nacionales que se exporten definitivamente a la ZOFRATACNA para ser utilizadas en las actividades señaladas en el artículo 5º del Reglamento, están impedidas de reingresar al resto del territorio nacional. Sin embargo, el producto final puede nacionalizarse siempre que el mismo tenga una clasificación arancelaria distinta a la de sus insumos, componentes, partes o piezas y se cancelen los derechos y demás tributos de importación que corresponda.

En caso de la reimportación de productos manufacturados con mercancías exportadas temporalmente para perfeccionamiento pasivo desde el resto del territorio nacional, los derechos y demás tributos de importación se calculan sobre el valor agregado incorporado a éstos, para lo cual se requiere la presentación de un Cuadro Insumo – Producto (CIP), con carácter de declaración jurada. El pago de los derechos y demás tributos correspondientes debe efectuarse en la Intendencia de Aduana de Tacna, previo a la salida de la mercancía de la ZOFRATACNA.

La nacionalización de mermas, residuos, desperdicios y/o subproductos con valor comercial provenientes de mercancías exportadas temporalmente para perfeccionamiento pasivo no se encuentran afecta al pago de tributo alguno.

En caso que las mercancías nacionales o nacionalizadas se acojan a un internamiento temporal para perfeccionamiento pasivo, éste se realiza a través de una Solicitud de Traslado autorizada por la Intendencia de Aduana de Tacna. Esta operación no se encuentra gravada con los derechos arancelarios aplicables al momento de su reimportación. El reingreso al territorio nacional es autorizado por la Intendencia de la Aduana de Tacna. El Comité de Administración de la ZOFRATACNA certificará, bajo responsabilidad, que las mercancías hayan sido objeto de operaciones de perfeccionamiento pasivo en la ZOFRATACNA.

El retorno en el mismo estado al resto del territorio nacional de las mercancías que ingresaron temporalmente a la ZOFRATACNA para ser utilizadas en un fin determinado, no está gravado con tributo alguno.

Las mercancías que ingresen a la Zona Comercial de Tacna provenientes de la ZOFRATACNA, que se encuentran comprendidas en la relación aprobada por Decreto Supremo N° 124-2003-EF, ampliada por Decreto Supremo N° 134-2009-EF, están afectas únicamente a un arancel especial del 6%, el cual se aplica sobre el valor CIF aduanero o sobre el valor de adquisición de los bienes por el usuario de la Zona Comercial de Tacna, el que resulte mayor.

6.7.4. Actividades realizadas y beneficios tributarios de la Zona Comercial de Tacna:

Esta zona comercial se encuentra en los distritos de Tacna y Alto de la Alianza.

El Artículo 18° de la Ley establece que se entiende como Zona Comercial al área geográfica determinada en la Ley (específicamente su Artículo 4°),

donde las mercancías que se encuentren en la relación de bienes susceptibles de ser comercializados en dicha zona y que hayan sido internados a través de los depósitos francos de la ZOFRATACNA, están exoneradas del Impuesto General a las Ventas (IGV), Impuesto de Promoción Municipal (IPM) e Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), así como de todo impuesto creado o por crearse, incluso de los que requieren de exoneración expresa, pagando únicamente un arancel especial, siempre y cuando procedan de:

- ∇ Terceros países y hayan ingresado por las aduanas de Ilo y Matarani, así como por el aeropuerto de Tacna, por el muelle peruano en Arica -de acuerdo al Protocolo Complementario del Tratado de 1929- y por los puntos de ingreso aduanero autorizados en la frontera con Brasil y Bolivia.
- ∇ Terceros países y hayan ingresado por otras zonas especiales de desarrollo económico (CETICOS y Zonas Francas).
- ∇ La Zona Franca, incluida su zona de extensión, y sean resultantes de los procesos productivos de las actividades de industria, agroindustria, maquila y ensamblaje.

Con relación al arancel especial, el Artículo 19º de la Ley señala que por Decreto Supremo refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas, de Comercio Exterior y Turismo y de la Producción, se establecerá el arancel especial y su distribución; y que por Decreto Supremo refrendado por los Ministros antes indicados, previa opinión del Comité de Administración de la ZOFRATACNA, se establecerá la relación de bienes susceptibles de ser comercializados en la Zona Comercial de Tacna.

En aplicación de esta disposición, el Artículo 1º del Decreto Supremo N° 142-2008-EF dispuso que el porcentaje del arancel especial a aplicar es del 6%, que se deberá aplicar sobre el valor CIF aduanero o sobre el valor de adquisición de los bienes, el que resulte mayor. En caso no se cumplan los

requisitos en mención, se puede realizar la venta de mercancías nacionales o nacionalizadas, pero con el pago de los tributos correspondientes a dicha operación.

Por su parte, el Artículo 20º de la Ley señala que las operaciones de venta de bienes dentro de la Zona Comercial de Tacna a las personas naturales que las adquieran para uso y consumo personal sin fines comerciales y/o empresariales, están exoneradas del Impuesto General a las Ventas, Impuesto de Promoción Municipal e Impuesto Selectivo al Consumo y demás tributos creados y por crearse que gravan las operaciones de venta de bienes, con excepción del Impuesto a la Renta.

Las personas naturales que adquieran bienes en la Zona Comercial, podrán acogerse a una Franquicia de Compra cuyo monto, cantidad o volumen será determinado por decreto supremo refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas y de Comercio Exterior y Turismo⁵².

Asimismo, sólo las personas naturales que en calidad de turistas adquieran bienes en la Zona Comercial según lo señalado en el párrafo anterior, podrán trasladarlos al resto del territorio nacional.

Sobre el particular, el Artículo 11º del Reglamento establece que en tanto no se apruebe el mencionado Decreto Supremo se aplicará el Decreto Supremo N° 202-92-EF⁵³. La primera venta de mercancías identificables entre usuarios de la Zona Comercial, de acuerdo a los requisitos que establezca el Reglamento, está exonerada del Impuesto General a las Ventas, Impuesto de Promoción Municipal e Impuesto Selectivo al Consumo y demás tributos que gravan las operaciones de venta de bienes en dicha

⁵² La franquicia turística es extensiva a los visitantes nacionales en la zona comercial que les permite ingresar mercancías al resto del territorio nacional hasta en 3 oportunidades en un periodo de 12 meses, sin exceder los \$1000 por viaje o los \$3000 en 12 meses.

⁵³ No está permitida la nacionalización de mercancías que se encuentran en la Zona Comercial de Tacna, con excepción de aquella realizada por los turistas cuando se excedan la cantidad y los valores indicados en dicho decreto.

Zona, con excepción del Impuesto a la Renta. Por su parte, el Artículo 11° del Reglamento señala que, para que los usuarios de la Zona Comercial de Tacna puedan gozar de los beneficios descritos en el Artículo 20° de la Ley, deberán de cumplir con los siguientes requisitos:

- ∇ Calificar como sujeto domiciliado en el país de acuerdo a lo dispuesto en la Ley del Impuesto a la Renta.
- ∇ Estar inscrito en el RUC y no encontrarse en el estado de baja de inscripción, con suspensión temporal de actividades, ni tener la condición de contribuyente no habido.
- ∇ Fijar su domicilio fiscal conforme a lo dispuesto en el Artículo 11 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF.
- ∇ Haber obtenido la calificación de Usuario de la ZOFRATACNA, conforme a lo establecido en el Reglamento.

Además, como señala el Artículo 13° del Reglamento, el usuario de la Zona Comercial está obligado a colocar un distintivo de identificación antes de la salida de los bienes de la ZOFRATACNA con destino a la Zona Comercial de Tacna.

Finalmente, el Artículo 21° de la Ley establece la inafectación del Impuesto General a las Ventas para los sujetos comprendidos en el numeral 4 del Artículo 33° de la Ley del Impuesto General a las Ventas ubicados en el departamento de Tacna, es decir, para la prestación de los servicios de hospedaje, incluyendo la alimentación a sujetos no domiciliados sea en forma individual o a través de un paquete turístico, por el período de su permanencia, no mayor de sesenta (60) días por cada ingreso al país, dentro de este beneficio también se encuentran las personas no domiciliadas con pasaporte, las que ingresan con su documento de identidad nacional y las que cuentan con Tarjeta de Embarque y Desembarque.

En resumen, los turistas extranjeros no tienen que pagar IGV en los servicios de hospedaje, incluida la alimentación.

6.8. Control Interno y Sanciones:

Los Artículos 27° al 32° de la Ley establecen aspectos referentes al control interno de ZOFRATACNA. En ellos se indica que el Comité de Administración o el operador de la ZOFRATACNA deberán de organizar y poner el sistema de vigilancia, control y seguridad interna, así como del acondicionamiento para la labor de control documentario de los funcionarios de aduanas.

Asimismo, se establece un régimen de responsabilidad sobre el usuario aduanero, y un régimen de infracciones y sanciones que están regulados en el Artículo 33° del Reglamento, siendo la encargada de sancionar en primera instancia la Gerencia General de la ZOFRATACNA y en segunda instancia el Directorio del Comité de Administración de la ZOFRATACNA. Así, dependiendo de su gravedad, las infracciones pueden ser leves, graves y muy graves, siendo sancionadas con multas en base a la UIT vigente a la fecha de cometida la infracción, la suspensión de la autorización otorgada, o la cancelación de la autorización otorgada al usuario.

6.9. Régimen Legal y Administrativo:

La responsabilidad del control de ingreso, permanencia y salida de mercancías hacia y desde la ZOFRATACNA recae sobre la Administración de dicho recinto, quien proporciona a la Intendencia de Aduana de Tacna la información relacionada con el movimiento de las actividades desarrolladas por los usuarios, la misma que incluye a las declaraciones simplificadas y reexpediciones de mercancías tramitadas por la ZOFRATACNA. Dicha información se remite mensualmente vía transmisión electrónica.

En referencia al régimen legal y administrativo, cabe indicar que el Artículo 34° de la Ley señala que el operador de la ZOFRATACNA es la persona jurídica de derecho privado a la cual se le ha otorgado la titularidad de la concesión de ZOFRATACNA para realizar actividades de promoción, dirección y administración,

exclusivamente dentro del perímetro de la ZOFRATACNA, en los términos que establezca la concesión, encontrándose bajo supervisión del Ministerio de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales o la entidad que éste delegue. En tanto no se otorgue la concesión a persona jurídica de derecho privado, la condición de Operador será ejercida por el Comité de Administración a que se refiere el Artículo 39º de la Ley.

Las atribuciones del Operador son las siguientes:

- ∇ Promover, dirigir, administrar y operar la ZOFRATACNA y la Zona Comercial de Tacna, debiendo construir la infraestructura necesaria para la instalación y funcionamiento de los usuarios en dichas Zonas.
- ∇ Otorgar la calificación de usuario de acuerdo con las actividades permitidas de realizarse en dichas Zonas.
- ∇ Celebrar los contratos de cesión en uso oneroso de espacios físicos y/o usuario, de conformidad con el Reglamento Interno aprobado por el Ministerio de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales.
- ∇ Las demás relacionadas con el desarrollo de las actividades de la respectiva Zona.
- ∇ Estas atribuciones son aplicables al Comité de Administración en tanto ejerza la función de Operador.

Además, el operador está obligado, según el Artículo 37º de la Ley, a:

- ∇ Promover y facilitar el desarrollo de las actividades enunciadas en el Artículo 5 de la presente Ley.
- ∇ Organizar y proyectar el plan de desarrollo armónico e integral de la ZOFRATACNA y la Zona Comercial de Tacna.
- ∇ Contar con infraestructura y equipamiento que impliquen la utilización de tecnologías acordes con los estándares internacionales.

- ∇ Velar por el cumplimiento del Reglamento Interno aprobado por el Ministerio de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales.
- ∇ Habilitar en la ZOFRATACNA infraestructura básica, tal como pavimentos, áreas verdes, redes de agua, energía eléctrica, telecomunicaciones y cualquier otra clase de infraestructura que permita la prestación adecuada de servicios.
- ∇ Construir o autorizar la construcción de edificaciones, almacenes y demás instalaciones de la ZOFRATACNA.
- ∇ Velar por el cumplimiento de las normas vigentes sobre protección y seguridad, conservación del medio ambiente, áreas verdes y de la flora y fauna peruana establecidas en las leyes.
- ∇ Informar al Ministerio de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales de las infracciones a esta Ley y sus reglamentos.
- ∇ Promover, en coordinación con el gobierno regional y local respectivo, la celebración de convenios de cooperación técnica y económica internacional y el desarrollo de proyectos en la ZOFRATACNA.
- ∇ Presentar anualmente un informe ante el Ministerio de Industria, Turismo, Integración y Negociaciones Comerciales Internacionales sobre su gestión administrativa, financiera y contable.

Estas obligaciones son aplicables al Comité de Administración en tanto ejerza la función de Operador. Finalmente, según detalla el Artículo 38º-A de la Ley, el Operador se encuentra exonerado del pago del Impuesto a la Renta (IR), Impuesto General a las Ventas (IGV), Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), Impuesto de Promoción Municipal (IPM), Impuesto Predial (IP), Impuesto Vehicular (IV) y todo tributo creado o por crearse, inclusive aquéllos que requieren norma exoneratoria expresa, por los predios, terrenos e infraestructura registrada a su nombre, permitiéndose el ingreso de maquinarias, equipos, herramientas, repuestos y materiales de construcción, con suspensión de derechos, que sean destinados al funcionamiento y operatividad del sistema.

6.10. Riesgos y Amenazas:

En el marco de los riesgos y amenazas encontramos en primer lugar **al delito de contrabando**, que encuentra su justificación en que el Estado debe cautelar el interés **fiscal** porque la proscripción del no pago de tributos perjudica el logro de **ingresos** necesarios para viabilizar infraestructura y **atención a programas** sociales. En segundo lugar, tenemos a **la competencia desleal**, es decir, el comerciante que evade el pago de impuestos no sólo perjudica al Estado sino que obtiene ventajas indebidas para competir con los comerciantes e industriales que sí cumplen con la ley, haciendo que estas últimas quiebren y con ellas sus trabajadores, que son a su vez los consumidores de los demás sectores industriales.

El Art. 1 de la Ley N° 28008, Ley de los Delitos Aduaneros regula que comete el delito de contrabando: *“El que se sustrae, elude o burla el control aduanero ingresando mercancías del extranjero o las extrae del territorio nacional o no las presenta para su verificación o reconocimiento físico en las dependencias de la Administración Aduanera o en los lugares habilitados para tal efecto, cuyo valor sea superior a cuatro (4) Unidades Impositivas Tributarias, será reprimido con pena privativa de la libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años, y con trescientos sesenta y cinco a setecientos treinta días-multa.*

La ocultación o sustracción de mercancías a la acción de verificación o reconocimiento físico de la aduana, dentro de los recintos o lugares habilitados, equivale a la no presentación”

Ahora, el artículo 2 de la misma ley, establece las modalidades de éste delito, dentro de las cuales se encuentra el inc. C *“Internar mercancías de una zona franca o zona geográfica nacional de tratamiento aduanero especial o de alguna zona geográfica nacional de menor tributación y sujeta a un régimen especial arancelario hacia el resto del territorio nacional sin el cumplimiento de los requisitos de Ley o el pago previo de los tributos diferenciales”.*

En esta modalidad, la elusión del control aduanero consiste en el ingreso de mercancías provenientes de zonas francas, zonas geográficas de tratamiento aduanero especial o de alguna zona geográfica de menos tributación, sujeta a un régimen especial arancelario, sin antes cumplir con los requisitos que establece la ley, como el previo pago de los tributos diferenciales.

El objeto material de la acción son mercancías nacionalizadas a una zona geográfica del territorio nacional, sujeta a un tratamiento aduanero; y constituye una circunstancia de lugar, el paso o cruce por las fronteras internas ficticias que se establece en el perímetro de éstos territorios con respecto al resto del territorio nacional sujeto al Régimen Aduanero Nacional (Gallardo J, 2006, Pp. 300-302).

Finalmente, cabe indicar que la comisión de este delito, trae como inmediata consecuencia en las relaciones comerciales o de servicio, condiciones desiguales para prestaciones equivalentes que colocan de “manera injustificada” a unos competidores en situación desventajosa frente a otros, debido a que los agentes económicos del resto del país concurrirán al mercado con precios más altos, en comparación con los agentes que comercializan en todo el territorio nacional pero que sus mercancías proceden de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna (respecto de las cuales no han realizado pago alguno por tributos diferenciales) ello debido a que el costo de sus productos no incluirán los aranceles y demás tributos internos (fruto de la elusión), generándose así una distorsión en la economía nacional conocida como competencia desleal, lo cual como se hizo referencia en un inicio trae significativas consecuencias.

**MARCO TEÓRICO DE LA VARIABLE DEPENDIENTE: EL PRINCIPIO
CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO DE RESERVA ABSOLUTA DE LEY**

SUBCAPÍTULO V: DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO:

1. Introducción.-

Una visión constitucionalizada del Derecho Tributario es un requerimiento de la hora presente, en la que estamos intentando construir en el Perú un auténtico Estado Constitucional, en el que impere la soberanía de la Constitución en tanto norma suprema y expresión del poder constituyente, cuyo titular primigenio es el pueblo, para garantizar la vigencia efectiva de los derechos constitucionales y la primacía normativa de la misma Carta Fundamental. Ello implica explorar en los predios constitucionales aquella normativa que regula el fenómeno tributario, como instrumento legal para la generación de los recursos que necesita el Estado a los efectos de cumplir con sus fines, en orden a procurar el bien común. Empero esa normativa se halla, a su vez, inserta dentro de un esquema mayor, que está dado por el conjunto de normas constitucionales que regulan la economía en términos genéricos, conformando entonces el sistema económico recogido en la Constitución.

Por estas razones, para empezar a delimitar nuestro tema, es necesario mencionar algunos principios económicos que rigen el sistema económico peruano, los mismos que se desprenden de analizar el propio texto constitucional, el cual dedica su Título III al “Régimen Económico”, comprendiendo seis capítulos y treinta y dos artículos: Capítulo I “Principios Generales” (del artículo 58 al 65), Capítulo II “Del Ambiente y los Recursos Naturales” (del artículo 66 al 69), Capítulo III “De la Propiedad” (del artículo 70 al 73), Capítulo IV “Del Régimen Tributario y Presupuestal” (del artículo 74 al 82), Capítulo V “De la Moneda y la Banca” (del artículo 83 al 87) y Capítulo VI “Del Régimen Agrario y de Comunidades Campesinas y Nativas” (del artículo 88 al 89).

Siguiendo a Ochoa C. (2008), partiendo de la premisa de que la Constitución Económica Peruana de 1993, contiene tantos principios informadores del conjunto del ordenamiento jurídico como normas jurídicas constitucionales vinculantes, cabe señalar que sus bases

fundamentales son el principio de subsidiaridad del Estado, el principio del pluralismo económico, la economía social de mercado, el principio de la libre competencia y la defensa de los consumidores y las garantías de la inversión nacional y extranjera.

Todo ello en un marco donde, según Francisco Fernández Segado, ha desaparecido todo principio valorativo inspirador del régimen económico, se ha producido una privatización generalizada de la vida económica, el Estado se ha convertido en un mero vigilante de la libre competencia, la libertad de contratación se ha tomado en inmune ante la ley, la propiedad privada resulta sobreasegurada y se ha omitido cualquier referencia a los mecanismos de planificación.

Al respecto, a contramano de lo afirmado por Fernández Segado, Carlos Torres y Torres Lara, afirmaba en 1994 que “Al iniciarse el siglo XXI, los países no están en condiciones de establecer su propio modelo económico. Sino solo insertarse en el existente. Por eso la nueva Constitución elige el modelo liberal de economía, no porque sea el mejor sino porque hoy es el único posible. No es una opción ideológica, es una visión práctica”.

La presente investigación, se llevará a cabo en torno a los principios constitucionales que regulan el Sistema Tributario Nacional por lo que una vez detallado los lineamientos económicos que rigen a nuestra Constitución, pasaremos a definir lo que se denomina Derecho Constitucional Tributario y la polémica respecto al nomen juris.

2. El Nomen Juris.-

Desde el comienzo del proceso de individualización del Derecho Tributario se consideró que una parte de esta materia tenía una vertiente constitucional que desarrollar. Muy tempranamente, tanto en América Latina como en Europa, se denominó a dicha especialidad como “Derecho Tributario Constitucional”, entendiéndose como tal al “conjunto de normas que disciplinan las soberanías fiscales dentro del Estado y las delimitan entre ellas”.

Posteriormente, en nuestro continente, a raíz de la afirmación de que “el Derecho Tributario Constitucional, en su esencia, Derecho Constitucional, del cual se califican como tributarias las normas y principios que a los tributos se refieren”, se asumió que la mejor denominación para el aspecto constitucional del tributo era “Derecho Constitucional

Tributario” el mismo que fue conceptualizado como parte del Derecho Constitucional, pero considerándose “tributario” en cuanto al objeto al cual se refiere. Dicha rama no incluía el estudio de las instituciones denominadas “procesos constitucionales”, pese a que están en la práctica íntimamente vinculadas al tributo pues aseguran en lo cotidiano la vigencia de los principios constitucionales tributarios.

Por ello, conforme ha señalado Spisso, el Derecho Constitucional Tributario incluye históricamente el estudio de: (i) Las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio del poder tributario, y, (ii) las normas que delimitan y coordinan los poderes tributarios entre las distintas instancias del Estado.

No obstante, actualmente incluiría también el estudio de: (i) los nuevos límites constitucionales al poder tributario, establecido por el desarrollo jurisprudencia de muchos derechos humanos, y, (ii) los alcances del deber de colaboración tributaria de terceros, especialmente para la lucha contra la evasión y fraude fiscal.

En buena cuenta, estamos en momentos en que, como dice Cortés, en las Constituciones “[...] hay de entrada un sometimiento al imperio fiscal cuya sombra se alarga a través de todos los vericuetos del sistema normativo [...] En cualquier caso, la Constitución nos convierte a todos en contribuyentes; y en ese sentido habilita la creación de una tupida red normativa que de hecho nos impide escapar al tributo”

En este planteamiento, y tomando en cuenta la importancia que tiene la Constitución Política para la regulación de todos los ámbitos de la actuación estatal, no debe parecer extraño que se vuelva a hablar, especialmente en Europa, del Derecho Tributario Constitucional y, en general del Derecho Financiero Constitucional, que supondría un estudio constitucional de la actividad de recaudación y distribución de recursos que realiza el Estado.

En puridad, lo que se quiere expresar detrás de ese concepto es que, a raíz del desarrollo jurisprudencial cada vez mayor que tienen los Tribunales Constitucionales, se viene construyendo un análisis constitucional del fenómeno tributario en su conjunto. Para ello, se asume que en el pasado ese análisis constitucional no siempre se efectuó desde la Constitución sino *hacia* la Constitución, lo que en muchos casos originó una

flexibilización de los alcances constitucionales en la normatividad tributaria o una desafortunada apreciación del contenido de la misma.

Sostiene Aguayo, que, en vista de que lo importante es el análisis de los aspectos constitucionales del régimen tributario, los rasgos y matices del método a seguirse deben ser los propios del Derecho Constitucional, de modo que sea oportuno transitar de un Derecho Constitucional Tributario que ha venido siendo analizado por profesores de Derecho Tributario, la mayor parte de las veces con desconocimiento de las nociones básicas de la hermenéutica constitucional a un Derecho Tributario Constitucional, como sector del Derecho Tributario singularizado por su peculiar método de análisis.

Ahora bien, Sánchez Serrano (1997) ha sostenido que a pesar de la adecuada lucha por dar independencia al Derecho Tributario, ésta misma no debe dejar de lado que la unidad de este derecho esté planteada por la perspectiva constitucional, de modo que “[...] en la Constitución y en el Derecho Constitucional es donde puede encontrarse la unidad, sentido y fundamento del Derecho Financiero, al igual que cada una de las restantes ramas del Derecho”. En adición a esta acertada posición habría que señalar que una gran cantidad de los conceptos, las categorías y los principios más importantes del Derecho Tributario, aunque acuñados hace muchos años por los estudiantes de ésta rama jurídica, hoy cobran nuevos sentidos al ser recogidos expresamente en la norma constitucional.

Bajo este orden de ideas, la *posición adoptada por la tesista respecto a la polémica del nomen iuris*, es la de Derecho Constitucional Tributario, ya que al considerar a la Constitución como norma fundamental, es necesario que el Derecho Tributario en su conjunto se encuentre enfocado desde una perspectiva constitucional, es decir que las instituciones de contenido tributario deben estar comprendidas a cabalidad de acuerdo con los fines constitucionales. En ese sentido, nos aseguramos que en ésta pertenencia o subordinación de lo llamado “Tributario” a lo “Constitucional”, se regule también el poder que emana de la soberanía Estatal y que evidentemente dichos alcances se encuentran establecidos en nuestra Carta Fundamental.

3. Concepto.-

Según el profesor Héctor Villegas (2003), el Derecho Constitucional Tributario estudia las normas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que existen (y aún cuando no sean Constituciones escritas) estudia también las normas que delimitan y coordinan las potestades tributarias entre las distintas esferas del poder en los países con régimen federal de gobierno.

Para De La Garza (2006), esta rama del Derecho representa “el conjunto de normas jurídicas que delimitan y disciplinan el poder tributario del Estado así como coordinan los diversos poderes tributarios que existen en los Estados Federales. Determinan los límites temporales y espaciales en que se ejercen los poderes tributarios, así como los límites representados por los derechos individuales públicos de sus habitantes” p. 262

De las definiciones anteriores se deduce que el Derecho Constitucional Tributario *está conformado por dos secciones, la parte dogmática y la parte estructural u orgánica* que, como señala Casás, a veces son difíciles de delimitar. La primera de éstas, denominada Estatuto del Contribuyente, se nutre en el “Derecho Constitucional de la libertad” (bill of rights) y se encarga de definir los cauces y límites para el ejercicio del poder tributario; la segunda, se cimenta en el “Derecho Constitucional del poder” y regula las relaciones fiscales interjurisdiccionales entre el Estado Nacional, las regiones y las municipalidades, esto es, organiza la distribución del poder tributario entre el gobierno nacional, regional y local.

Es así que, entendemos por Derecho Constitucional Tributario al conjunto de normas contenidas en la Constitución Política de un Estado que regulan los cauces y límites para el ejercicio del poder tributario, así como la distribución del poder tributario entre los distintos niveles de gobierno, también llamados “esferas de poder”.

Precisando el contenido del Derecho Constitucional Tributario, Spisso (1993) señala que ahí quedan comprendidos materias referentes a asignación de competencias en el ejercicio del poder tributario, regímenes de coordinación de poder tributario ejercido por la Nación, provincias (Regiones) y municipalidades y de coparticipación en la distribución de los recursos recaudados; principios que limitan el poder tributario del Estado;

legalidad, igualdad, no confiscatoriedad, etc.; principios que rigen la tipificación del ilícito tributario y la aplicación de sanciones; y, garantías que aseguren la efectiva vigencia de los derechos de los contribuyentes.

De las definiciones anteriores y pretendiendo inducir al tema de investigación, concluimos que el Derecho Constitucional Tributario es la rama del Derecho que nos permitirá establecer los casos y circunstancias en que puede establecer el tributo y sus límites constitucionales derivados de la potestad tributaria.

4. Potestad Tributaria.

4.1. Introducción.-

En el derecho tributario existen dos fuerzas que son imprescindibles para la vida en común que, en principio, parecen contrapuestas, en la medida en que una es el límite de la otra, pero que utilizadas armónicamente tienen por objeto conducirnos a la justicia tributaria y al debido cumplimiento de lo establecido por el sistema jurídico. Al respecto tenemos, de una parte, a la potestad tributaria del Estado y, de la otra, a los principios de imposición fiscal, que son los límites dispuestos por los ordenamientos constitucionales que dicha potestad no puede desbordar y que, de ocurrir esto último, neutralizan sus efectos (Araoz L., 2006, Pp. 116).

Por esa razón, a través del tiempo, se han desarrollado principios que limitan el ejercicio de la potestad tributaria, los cuales para poder brindar una real y efectiva protección a los individuos de la sociedad tienen que ser establecidos mediante una norma política y jurídica de un rango lo suficientemente elevado como para garantizar que ningún gobierno, sin el consenso de los ciudadanos o de sus representantes, pueda eliminar o modificar tales principios. Universalmente, esa norma política y jurídica de mayor rango es la Constitución Política de cada país.

El ejercicio de la potestad tributaria trae como consecuencia que el Estado efectúe una cercenación de una parte del derecho de propiedad de los ciudadanos, que es un derecho natural. Sin embargo, si la potestad tributaria se ejerce en concordancia

con los principios antes mencionados adquiere legitimación, pues con ello el Estado habrá hecho uso de sus facultades para poder cumplir sus fines, sin violar los derechos de los ciudadanos.

En el caso de nuestro país, en la *Constitución de 1979*, la potestad tributaria estuvo consagrada en forma explícita y de manera directa en su *artículo 77*, ya que señaló, que todos tiene en deber de pagar los tributos que le corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos. *La actual Constitución de 1993* menciona expresamente esta facultad en su *artículo 74*, cuando señala que, *el Estado, al ejercer la Potestad Tributaria*, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad, y respeto de los derechos fundamentales de las personas, y que ningún tributo puede tener efecto confiscatorio. En consecuencia, podemos deducir, que a diferencia de la Constitución de 1979, la actual Constitución no señala expresamente un deber a los ciudadanos, sino establece simplemente dicha potestad, y reconoce, de otra parte, los derechos de los contribuyentes a través de los Principios de Imposición Fiscal.

4.2. Las Necesidades Públicas.-

Desde el momento en el que los individuos se organizaron y comenzaron a vivir en sociedad surgieron una serie de necesidades que no se presentaban de manera individual sino colectiva. En otras palabras, tales necesidades no afectaban a cada uno de los individuos independientemente, sino que involucraban a todos los miembros de la comunidad al mismo tiempo y en igual forma, y su satisfacción requería de la actuación de todos como ente colectivo y no como personas individuales.

Estas necesidades de la comunidad, que no existían para los individuos sino hasta el momento en el que decidieron organizarse y vivir en sociedad, son denominadas necesidades públicas y paradójicamente, sólo pueden ser satisfechas por la propia organización de los individuos que les ha dado origen, es decir, por el propio Estado, que está formado por los mismos miembros de la sociedad actuando de manera colectiva.

Sobre el particular, Dino Jarach sostiene que “no son las necesidades públicas las que determinan los fines y cometidos del Estado para satisfacerlas; el concepto de necesidad pública no preexiste a la existencia del aparato estatal, ni éste es un instrumento para la satisfacción de necesidades individuales y colectivas preordenadas. El concepto de necesidades públicas es coetáneo y consustancial con la misma existencia del Estado y su desenvolvimiento histórico”. Por lo tanto, es la propia existencia del Estado la que da origen a las necesidades públicas y, por la magnitud de éstas, la única forma de satisfacerlas es mediante la actuación del mismo Estado.

En ese sentido, las necesidades públicas tienen origen en la colectividad, lo cual no implica que su satisfacción no pueda ser individualizada. En otras palabras, cada miembro de la sociedad tiene el derecho a la satisfacción de la necesidad colectiva, pues tanto la necesidad como la satisfacción de la misma pueden individualizarse.

Veamos, por ejemplo, el caso de la justicia. La necesidad de la administración de justicia nace de la convivencia de los individuos en sociedad y requiere de la participación de todos como ente colectivo para que sea implantada y respetada. Sin embargo, dicha necesidad puede ser percibida directamente por un individuo por lo que su satisfacción se convierte en un derecho individual y exigible.

De esta manera, la satisfacción de las necesidades públicas es un tema que se encuentra íntimamente vinculado a los derechos de los individuos, los cuales, por su importancia para los miembros de la sociedad, a través de los años han llegado a tener reconocimiento constitucional. En consecuencia, el incumplimiento por parte del Estado de su obligación de satisfacer las necesidades públicas implica la violación de derechos protegidos constitucionalmente, por lo que resulta prioritario encontrar los métodos adecuados para lograr tales objetivos.

4.3. Los recursos Tributarios.-

Las necesidades públicas sólo pueden satisfacerse mediante la realización de gastos o erogaciones por parte de los Estados, para lo cual éstos necesariamente deben obtener recursos monetarios a través de diversos medios. Considerando su origen, puede indicarse que algunos de estos recursos públicos provienen del

patrimonio de los mismos Estados, pues se obtienen por el rendimiento o la venta de sus propios bienes o de las actividades que realizan los Estados o sus empresas, mientras que se obtienen de las rentas o patrimonios de los particulares, como es el caso de los recursos tributarios, así como los que se obtienen del crédito público, de la emisión monetaria y de sanciones fiscales.

A los primeros de los denomina recursos públicos originarios, porque provienen de la esfera patrimonial de los propios Estados, mientras que a los segundos se les conoce como recursos públicos derivados, por ser extraídos del patrimonio de los ciudadanos, los más importantes de los cuales son los que los Estados obtienen de éstos en ejercicio de su poder tributario. Los recursos públicos derivados tributarios son los ingresos que, con el objeto de cumplir sus fines, el Estado extrae del patrimonio o de las rentas de sus ciudadanos en virtud de su poder de imperio a través de las leyes, utilizando para ello medios coercitivos y que en los países en los cuales los medios de producción se encuentran en manos de los ciudadanos constituyen su principal fuente de financiamiento.

En sus orígenes, el poder tributario era totalmente autoritario en la medida en que se basaba en la fuerza. El tributo trajo consigo la violencia del Estado frente a sus súbditos. De la naturaleza gregaria del hombre, parte su convivencia con otros hombres. De la naturaleza primaria de la comunidad nómada, sigue la sedentaria y la formación de la familia. Del poder y fuerza del conducto de la tribu se pasa al principio de autoridad del *leader*; de la sumisión, por el miedo o resignación, del vencido deriva el acatamiento de la norma de convivencia, y del poder físico del *leader* surge el poder económico sobre el patrimonio de los hombres. Ello empieza con ofrendas y entrega de bienes, seres, cosas, etc. Hasta formar el rey los tesoros reales, plenos de trigo, de oro, y de cosas de valor, sin perjuicio de los servicios y trabajos, que dan origen a la *corvé* cargas de trabajo como tributos (corvea).

Más adelante, este poder tributario se incorpora al derecho cuando empieza a ser delimitado principalmente por los conceptos de justicia, legalidad, igualdad, capacidad contributiva y ello pasa a ser garantizado mediante disposiciones constitucionales para concretarse en la potestad tributaria. Así, el poder tributario pasa a ser ejercido en nombre del pueblo y no de los gobernantes. *Sobre el*

particular, en nuestro país, el art. 45 de la Constitución Política, señala que “El poder del Estado emana del pueblo” y que “quienes lo ejercen lo hacen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes estableces”. Más adelante, el mismo artículo 45 señala que “ninguna persona, organización, Fuerza Armada, Policía Nacional o sector de la población puede arrogarse el ejercicio de ese poder” y que “hacerlo constituye rebelión o sedición”

4.4. Concepto de Potestad Tributaria o Poder Tributario.-

Citando a Villegas H. (2003), la potestad tributaria es conocida en la doctrina con diversas expresiones, las más utilizadas son las siguientes: “poder de Imposición” (Ingrosso, Blumenstein), “supremacía tributaria” (Berlini), “poder Impositivo” (Bielsa), “poder tributario” (Hensel), “poder fiscal” (Jarach), “potestad de imposición” (Micheli), “potestad tributaria” (Alessi) y “soberanía impositiva” (Kruse). Sin embargo, la discrepancia semántica no implica demasiadas dificultades, en cuanto a que todos los autores mencionados admiten que esta facultad estatal es legislativa y se refiere básicamente a la génesis del tributo.

Es la facultad que tiene el Estado de crear, modificar o suprimir unilateralmente tributos. La creación obliga al pago por las personas sometidas a su competencia. Implica, por tanto, la facultad de generar normas mediante las cuales el Estado puede compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para atender las necesidades públicas.

La potestad tributaria de un Estado democrático debe estar necesariamente enmarcada dentro de una serie de restricciones que tienen por objeto evitar su utilización abusiva por parte de los gobernantes, pues dicha facultad no es impuesta por el Estado a los ciudadanos por medio de la fuerza, sino que tiene su origen en la propia decisión de éstos, quienes al vivir en sociedad enfrentan necesidades colectivas que justifican que el Estado, que es el ente encargado de satisfacerlas, pueda percibir los ingresos suficientes para hacerlo (Araoz L., 2006, Pp. 116-117).

Según Bravo J (2008), “la potestad tributaria, o si se quiere, la competencia legislativa en materia tributaria, es la aptitud de la cual son dotadas las entidades

estatales, que las habilita a expedir normas jurídicas con relación a lo que hemos denominado el fenómeno tributario, con el objeto que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia una consecuencia lógica de la soberanía del Estado” pp.113.

Con respecto al término “poder”, éste es empleado por la doctrina considerando que las relaciones entre Estado y contribuyentes no son relaciones jurídicas sino simplemente relaciones de poder. Por su parte, Dino Jarach se encarga de precisar que ese poder se consume cuando se dicta la ley tributaria, pues a partir de ahí no existe una relación de poder, sino una relación jurídica.

De igual modo, Montero Traibel expresa que la posibilidad o facultad de crear normas jurídicas tributarias, es la que se conoce con el nombre de “potestad tributaria”, por tal motivo, al igual que Dino Jarach, considera que esta *potestad o poder* se agota con la dación de la norma tributaria; lo que creemos es acertado en vista que una vez creada la norma tributaria, la relación entre el Estado y el Contribuyente se rige por la normatividad vigente y si bien el primero tiene mayores prerrogativas para lograr el cumplimiento de la obligación tributaria, no se le permite una actuación arbitraria.

En efecto, una vez que entra en vigencia la ley tributaria, ésta se apoya sobre el principio de legalidad, lo que, a su vez, fomenta el principio de seguridad jurídica; con lo que la Autoridad Administrativa o Administración Tributaria no ejerce un poder tributario ya que se aboca sólo a aplicar la ley existente.

Por el poder o potestad tributaria, sólo se crean los tributos mediante las normas dirigidas a toda la comunidad, es decir son obligaciones de carácter abstracto o general para sujetos indeterminados; en tanto, por la realización del hecho imponible, se concreta la relación jurídica tributaria, estableciéndose un deudor tributario y un acreedor tributario que es el Estado.

A manera de conclusión, consideramos que la potestad tributaria, es la prerrogativa del Estado por la cual puede crear, modificar o extinguir tributos, ello a su vez comprende a las normas exoneratorias (elemento importante en la presente investigación), por lo que deberá respetarse lo establecido por el poder

constituyente (representado en nuestra Constitución) a los poderes constituidos, siendo que ello contribuye al fortalecimiento de la democracia de nuestro país.

4.5. Diferencia entre Poder Tributario y Competencia Tributaria.-

Poder Tributario y Competencia tributaria no son términos que puedan emplearse indistintamente. El poder tributario es la expresión del poder de imperio del Estado para crear y regular aspectos fundamentales de los tributos, mientras la competencia tributaria es la facultad de percibir el crédito tributario, es la posibilidad de ejercicio de dicho Poder, en manifestaciones concretas (Guiliane C., 2005, Pp. 290-291).

La competencia tributaria es una tarea administrativa que es desempeñada por la Administración Tributaria.

A diferencia del Poder Tributario, la competencia tributaria es prescriptible. Prescribe el actuar administrativa para efectivizar el tributo, pero no el Poder Tributario que es inherente al Estado y, por lo tanto, perdura mientras exista dicho Estado.

El poder tributario proviene de la Constitución, específicamente de su Art. 74°, en tanto que la competencia tributaria se deriva de la ley respectiva de cada tributo, concordante en el sistema legislativo peruano con el Art. 2° del Decreto Legislativo N° 771 "Ley Marco del Sistema Tributario Nacional" que señala los acreedores para los diferentes tributos. Es así, por ejemplo, que el Poder Legislativo es el que tiene el poder tributario con respecto al Impuesto al Valor Predial, en tanto que son los Municipios los acreedores de dicho tributo (ya que los municipios no tienen poder tributario para crear impuestos de acuerdo al citado Art. 74° de la Constitución).

4.6. Caracteres del Poder Tributario.-

Doctrinariamente, es de señalar, las siguientes características:

- *Abstracto*.- El poder tributario es esencialmente abstracto, no sólo por existir antes de su ejercicio, sino porque tal como lo hemos expresado, por el poder tributario se crean normas jurídicas generales y abstractas, sin tener en cuenta

la concreción de la norma creada que sólo se produce con la realización del hecho imponible por el contribuyente y que origina la competencia tributaria.

Por su parte, Iglesias Ferrer advierte que “debe desestimarse, por errónea, la idea de un poder tributario abstracto y uno concreto”, explicando luego que el que la doctrina llama poder tributario concreto no es otra cosa que la competencia tributaria, la cual en buena cuenta es una tarea administrativa.

Por ello, dicho autor considera conveniente emplear el término “normativo”, en lugar de abstracto, indicando que el poder tributario es eminentemente normativo y no administrativo. Consideramos que el término adecuado es el de “abstracto”, en vista que representa mejor la idea que se quiere expresar.

- *Imprescriptible.*- El poder tributario es permanente, ya que perdurará mientras subsiste el Estado, en razón de que es connatural a él. El poder tributario tiene carácter de imprescriptibilidad, en vista que lo que prescribe no es dicho Poder, sino “los derechos y acciones derivados de la ley emanada del poder tributario a favor de los diferentes acreedores tributarios”. Por lo tanto, en tanto exista el Estado, éste tendrá el poder de gravar, y sólo él puede extinguir la obligación.
- *Irrenunciable.*- El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario, que es inherente a la soberanía estatal, no podría subsistir, pues éste sustenta el ingreso económico del Estado. La aparente derogación de este principio que ha querido verse en las llamadas leyes contrato de los inmuebles no altera el principio expuesto.
- *Territorial.*- En principio, desde el punto de vista estrictamente teórico y teniendo en cuenta el carácter abstracto del poder tributario, puede sostenerse que el poder de imperio no tiene límites espaciales. En efecto, es aceptable la posición que sostiene que el problema de gravar hechos ocurridos fuera de las fronteras de un Estado, no depende de la soberanía estatal, sino de la posibilidad de ejercerla.

Los autores que hacen depender el poder tributario de la soberanía estatal, únicamente encuentran límites al ejercicio ilimitado, en el hecho de que la potestad sólo puede aplicarse dentro de los límites en donde se ejerce tal potestad, es decir, dentro del territorio. Por el contrario, para quienes sostienen que el fundamento del poder tributario, está dado por el poder de imperio, el principio de territorialidad requiere acatar el aspecto abstracto de la potestad, ya que se puede gravar cualquier cosa, en cualquier lugar de la tierra, surgiendo el problema cuando se quiere efectivizar ese poder, en razón de oportunidad o conveniencia.

De tal modo, que la territorialidad, supone la sujeción de todos los residentes cuando el presupuesto de hecho se cumple dentro del Estado y la no sujeción del no residente, salvo que el hecho generador, igual que en el otro caso, se realice dentro del territorio.

- *Limitado.*- En general no hay derechos o poderes ilimitados, pues de algún modo todos son limitados. En el caso específico del poder tributario, éste no es absoluto, ya que está limitado expresamente con la Constitución. Así, en el caso de nuestro país, el Art. 74 de la Constitución Peruana, expresamente establece que el Estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Agregando, que no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el propio artículo (Iglesias, C., 2000, P. 243).

4.7. Formas:

Siguiendo a Laguna Caballero, quien coincide con un sector mayoritario de la doctrina, podemos afirmar que la potestad tributaria se clasifica en originaria y delegada. La primera es la que la Constitución le asigna como facultad primigenia, en tanto que la segunda es la facultad de delegar su potestad a otros niveles de gobierno.

La distinción entre poder tributario originario y derivado es forzoso referirla a la organización constitucional, al reparto de atribuciones que el constituyente haya establecido; sólo del análisis previo de las normas constitucionales que regulan el

ejercicio de los poderes tributarios y su distribución entre las distintas colectividades territoriales que conforman un Estado, podremos saber si estamos en presencia de un poder originario o derivado, ya que no será igual la distribución del poder tributario en un Estado Unitario que en un Estado regido por un método federal. Cabe indicar que, en el Perú, ésta clasificación la encontramos presente tanto en la Constitución de 1979 como en la de 1993.

4.7.1. Poder Tributario Originario:

Es aquel que nace de la propia Constitución Política del Estado establecida en cada país. Este poder es originario por que no existe norma superior a la Constitución que regule su aplicación siendo ella el ente normativo primario, genésico que se encuentra en la cúspide de la valoración normativa.

A fin de determinar la potestad tributaria originaria que rige en nuestro país, es necesario revisar el Artículo 74 de la Constitución Política como marco de referencia, a fin de determinar la forma de distribución de dicho poder en nuestra legislación, y observaremos la controversia que se plantea al respecto:

A) Análisis del Artículo 74 de la Constitución:

“Artículo 74°. Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo⁵⁴”

*De acuerdo a lo prescrito por el artículo en mención, comenzaremos analizando el primer párrafo del mismo: “**Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley...**”*

Conforme a la [estructura](#) Estatal, es la ley, es decir, las prescripciones normativas generales y escritas, **expedidas conforme a un procedimiento prefijado por la Constitución y emanadas por el Poder Legislativo**, quien tiene la facultad de crear, modificar, derogar o exonerar tributos; es el Poder Legislativo, el llamado al ejercicio de dicha potestad dada a través de sus electores o representados; y, en los Estados de Derecho, es general esta atribución a dicho poder del Estado.

En nuestro país, esta facultad ha sido asignada por la Constitución a favor del poder que representa al pueblo en la forma más directa, porque como se señaló anteriormente, los tributos cercenan una parte de la propiedad individual, con el objeto de obtener los requisitos que sirvan para satisfacer las necesidades públicas. Al respecto, el inciso 16 del artículo 2 de la Constitución de 1993 consagra el derecho que tiene toda persona a la propiedad, y el artículo 70 de la misma señala que el derecho de propiedad es inviolable que el Estado lo garantiza y que se

⁵⁴ *El resaltado es nuestro y señala el fragmento normativo donde se revela la potestad tributaria originaria. Asimismo, cabe indicar respecto a nuestro resaltado, que si bien es cierto un sector de la doctrina considera que el Poder Ejecutivo ejerce potestad tributaria originaria en el caso de los aranceles y tasas al ser regulados por decreto supremo, nuestra posición es la contraria y será sustentada y explicada más adelante.*

ejerce en armonía con el bien común y dentro de los límites de ley. Es indudable, entonces, el vínculo que existe entre el derecho a la propiedad que tienen los particulares y el derecho al cobro de tributos por parte del Estado.

Por esa razón, resulta lógico que ambos derechos sean regulados constitucionalmente, y que sea el Congreso de la República el encargado de normar de manera originaria la materia tributaria.

Ahora siguiendo con el estudio de la potestad originaria en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, continuamos con el párrafo siguiente de la norma: “...**Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley...**”

Al respecto debemos afirmar, que los gobiernos locales y regionales, poseen un poder tributario originario, por cuanto es la Constitución la que se lo atribuye, no requiriendo de una delegación o autorización previa por parte del gobierno nacional para poder regular sus contribuciones y tasas dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley (los cuales están establecidos por los principios constitucionales en materia tributaria).

La potestad tributaria otorgada por la Constitución a las Municipalidades y Regiones es sumamente importante para que éstas puedan obtener recursos y así atender los gastos en que incurren dentro de su jurisdicción. Armando Zolezzi, dice sobre el particular que, *“las municipalidades únicamente podrán satisfacer las necesidades públicas de su colectividad en la medida que se les garantice una adecuada fuente financiera y, en países como los nuestros, no hay otra que no sea la tributaria, tanto por tributos de aplicación local como en la participación en el rendimiento de tributos nacionales”*

Además para hacer uso de la potestad tributaria conferida, Los Gobiernos Locales y Regionales deben actuar dentro del marco de la ley respectiva, así como respetar los principios a los que hace referencia el presente artículo y que serán tratados a detalle más adelante.

Sobre el contenido del artículo 74 respecto de esta materia, debemos mencionar que la terminología utilizada es mucho más adecuada que la que empleó el cuarto párrafo del artículo 139 de la Constitución de 1979, que es el antecedente de la norma bajo comentario. Dicho artículo 139 se refirió a las “contribuciones, arbitrios y derechos”, a diferencia del artículo 74 que menciona a las “contribuciones y tasas”. Se trata de un acierto, porque según la doctrina tributaria tradicional, los tributos constituyen un género, cuyas tres especies son: Los impuestos, las contribuciones y las tasas.

De todos ellos, la Constitución de 1979 excluyó de la Potestad Tributaria, como ahora, los impuestos, cuya facultad de creación fue reservada a favor de los Poderes Centrales del Estado, e incluyó, también como ahora, las contribuciones. Sin embargo, de las tasas sólo comprendió los arbitrios y los derechos, cuando debió mencionar todas las tasas. Ello motivó que cuando la Ley Orgánica de Municipalidades incluyera en la Potestad Tributaria Municipal las licencias, se cuestionara tal inclusión, por considerársele técnicamente inconstitucional, observación que compartimos.

En conclusión, podemos indicar que ésta potestad es más limitada que la también originaria del poder legislativo, pues no incluye la facultad de regular impuestos, y resulta claro que los Gobiernos Locales y Regionales pueden crear todo tipo de contribuciones y tasas.

Ahora, a fin de culminar con el análisis del artículo 74 de la Constitución Política del Perú, es necesario completar el texto con la última prohibición referida a “...**las leyes de presupuesto no pueden**

***contener normas sobre materia tributaria”:* (tercer párrafo del artículo 74 de la C.P.P)**

Con esta prohibición la intención del constituyente no parece ser otra que la de evitar que las leyes de presupuesto – atendiendo a su especial contenido (previsión de ingresos y gastos) y forma de aprobación – se conviertan en lo que ha venido en denominarse como “leyes ómnibus”, mediante las que se regulan todo tipo de materias sin guardar conexión alguna, incluyendo la materia tributaria, pudiendo afectarse el principio de seguridad jurídica.

En la constitución de 1979 y en la de 1993 existe esta prohibición, respecto de la cual se propone mantenerla, pues la Ley de Presupuesto sólo debe contener disposiciones vinculadas con la fijación de gastos y la previsión de ingresos.

B) ¿Potestad Tributaria Originaria del Poder Ejecutivo? – Por Leonardo López Espinoza (AELE, 2008, Pp. 32-35).

Por su parte, ***para los aranceles y tasas*** el dispositivo que de manera exclusiva ha sido designado para su regulación es el Decreto Supremo: Así tenemos el primer párrafo del artículo en análisis: “...*salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo...*”

Iglesias Ferrer así como un sector mayoritario de la doctrina peruana⁵⁵ afirman que “sólo el Estado Peruano tiene poder tributario originario, *el cual se encuentra distribuido mayormente por el poder legislativo y el poder ejecutivo (en vista de que el Art. 74° de la C.P.P. establece que: **los aranceles y tasas se regulan mediante decreto supremo**) y en menor proporción en los municipios*”

Sin embargo, otra parte de la doctrina actual, representada por el desaparecido profesor Zolezzi Möller, respecto a la norma citada afirma que “... *lo que se regula no es el arancel ni las tasas, sino la tarifa del*

⁵⁵ Algunos doctrinarios como César Landa Arroyo, Rubén Sanabria entre otros.

arancel de aduanas y la cuantía de las tasas del Gobierno Central e Instituciones Públicas, lo que debió expresarse en esos términos...ya que si lo que se pretendía es que sea el Poder Ejecutivo el que ejerza en toda su amplitud la potestad tributaria originaria respecto del arancel de aduanas y los tributos denominados tasas (...), lo que debió expresarse es algo como: salvo el arancel de aduanas y las tasas, los cuales son competencia del Poder Ejecutivo y se aprobarán por Decreto Supremo (AELE, 2009, p. 44)”.

Asimismo, se suman a ésta posición, otros especialistas en materia de derecho constitucional tributario como Bravo J. (2009), quien opina que: “La regulación de aranceles y tasas a través de decreto supremo, entendemos que no se está queriendo disponer que dichas especies tributarias sean creadas a través de decretos supremos, sino que se refiera a la fijación de las alícuotas de las referidas especies”, siendo así no es correcto afirmar que el Poder Ejecutivo tiene poder originario, ya que el análisis que se hace es a partir del Art. 74° de la Constitución⁵⁶, se considera ambiguo y susceptible de inducir a errores.

Por lo que, ***a continuación se dará a conocer el origen de dicho problema muy bien explicado por el Dr. López E. a fin de asumir una posición teórica que sustente la presente investigación sobretodo en materia de derechos arancelarios:***

No hay nada más alejado de los principios e instituciones que gobiernan al derecho tributario que la regulación doméstica de la tributación aduanera.

La definición legal de los derechos aduaneros o arancelarios (prevista en la actual Ley General de Aduanas así como en las anteriores) en nada se parece a la que debe corresponder a un tributo. Por cierto,

⁵⁶ El artículo 74° de la Constitución de 1993 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, ***salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo***; mientras que el numeral 20 del artículo 118° de la Constitución de 1993 establece que corresponde al Presidente de la República regular las tarifas arancelarias.

según dicha definición los derechos aduaneros o arancelarios son los *"impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas a las mercancías que entren al territorio aduanero"*. Similar disposición la encontramos en la Decisión 671 de la Comunidad Andina⁵⁷.

Qué duda cabe que los derechos aduaneros o arancelarios son tributos del tipo impuesto⁵⁸ pero de allí a señalar que éstos son establecidos por el Arancel de Aduanas, es, como dice mi púber hijo, permítanme la licencia, "una piedra".

Como es sabido, el Arancel de Aduanas es una norma aprobada por decreto supremo - por lo menos ese ha sido el tipo de disposición que se ha usado desde que transito en estas lides del derecho tributario y el derecho aduanero- y en ella podemos encontrar códigos numéricos (las denominadas partidas arancelarias) así como descripciones de mercancías y alícuotas o porcentajes para cada uno de tales códigos. Entonces, nos preguntamos: ¿En qué parte del Arancel de Aduana se establecen los derechos aduaneros arancelarios?

Pues la respuesta es que el Arancel de Aduanas no establece los derechos aduaneros o arancelarios, lo que hace éste es fijar la alícuota o tasa de éstos. Es decir, en la citada norma no encontraremos la regulación de los distintos aspectos (material, subjetivo, mensurable, temporal o espacial) de la obligación tributaria relativa a los derechos aduaneros o arancelarios, sólo encontraremos sus tasas o alícuotas. Entonces, mal podemos definir los indicados derechos señalando que éstos están establecidos en el Arancel de Aduanas, cuando vemos que no es así.

⁵⁷Decisión 671 aprueba la "Armonización de los Regímenes Aduaneros".

⁵⁸Los derechos aduaneros o arancelarios, también conocidos como tributos externos -pues gravan el ingreso a un territorio aduanero determinado de mercancías provenientes del exterior y/o la salida hacia el exterior de éstas (el término exterior mencionado es el que les da el carácter de externos; empero, siguen siendo tributos tan domésticos como los llamados tributos internos)-, son impuestos habida cuenta que el contribuyente se obliga a pagar por el solo hecho de haber llevado a cabo alguna de esas operaciones (el ingreso o la salida de mercancías) afectas, sin que medie actuación estatal alguna a favor o en beneficio del contribuyente.

No obstante, resulta paradójico que contrariamente a la referida definición de derechos aduaneros o arancelarios, empero, en forma correcta, la propia Ley General de Aduanas, en su artículo 142° precise que el Arancel de Aduanal no hace más que fijar la tasa arancelaria.

Luego, ¿dónde están establecidos los derechos aduaneros o arancelarios? pues en la referida Ley General de Aduanas, que precisa, aun cuando con evidentes defectos de técnica legislativa tributaria que en otra oportunidad comentaremos, qué gravan los derechos aduaneros o arancelarios, quiénes son los sujetos de la obligación tributaria correspondiente a los derechos aduaneros o arancelarios, o cuándo nace dicha obligación tributaria.

Ahora bien, el lector se preguntará, **¿qué tiene que ver todo lo antedicho con la potestad tributaria en materia aduanera o arancelaria que es el título de este artículo?** pues creemos que muchísimo, ya que aquella definición es la fuente de aquella otra tesis sobre la potestad tributaria que aleja a la tributación aduanera de las bases fundamentales del derecho tributario.

En efecto, **a nuestro entender, en dicha errónea definición y concepción de los derechos arancelarios está el origen de aquella tesis** -que por cierto consideramos equivocada- que postula, basada en el ambiguo texto del artículo 74° de la Constitución de 1993, que respecto de los derechos arancelarios (los aranceles como dice la Constitución) el Poder Ejecutivo tiene potestad tributaria o poder tributario originario, de acuerdo a lo establecido en la Carta Política de 1993.

Pues claro, si los derechos arancelarios son definidos como los impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas aprobado por un decreto supremo, entonces a partir de allí es fácil (ligero diría yo) deducir que los derechos arancelarios pueden y deben ser creados y normados en todos sus aspectos por el Poder Ejecutivo a través de decretos supremos.

Es lamentable reconocer que los fallos del Tribunal Constitucional recaídos en los Expedientes N.ºs. 8078-2006-AA y 9709-2006-AA, los mismos que se adscriben a la posición antedicha del poder tributario originario del Poder Ejecutivo con respecto de los derechos arancelarios, confirman nuestra hipótesis.

Así, en uno de los citados fallos el Tribunal Constitucional, se expresa lo siguiente:

"En primer lugar 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.

A ese respecto, mediante STC 2689-2004-AA/TC (fundamento 23), el Tribunal Constitucional ha señalado que "(...) los principios constitucionales tributarios -entre ellos el de legalidad y el de reserva de ley- no sólo constituyen límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado sino también garantías para los contribuyentes". Sin embargo, debe tenerse en consideración que la Constitución (artículo 74) establece que sólo por ley o decreto legislativo -en caso de delegación de facultades-, se realiza la creación, modificación, derogación y exoneración, pero prevé también por otro lado que los aranceles y tasas se regulan mediante Decreto Supremo. Esto no quiere decir, en modo alguno que los principios constitucionales tributarios no tengan efectos sobre los aranceles y tasas; todo lo contrario, dichos principios son de aplicación en la materia aduanera, claro está con los matices que impone su propia naturaleza.

En ese sentido 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 importadas 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, según ha establecido este Colegiado en anterior oportunidad (STC 0012-2003-AI/TC). El hecho que la Constitución haya previsto ello tiene su fundamento constitucional indudable, en primer lugar, en la complejidad y especialización de la materia aduanera; en segundo lugar, en la fluidez con que, en ocasiones, deben regularse y establecerse dichos aranceles".

Fíjense en el último párrafo del texto del citado fallo del Tribunal Constitucional y podrán apreciar que éste supremo Tribunal, al señalar que el Constituyente ha previsto que el decreto supremo es la norma que regula los aranceles o derechos arancelarios, comete el grave y habitual error de considerar que los derechos aduaneros o arancelarios son aquellos impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas -ya sabemos que no es así-. Calculamos que la siguiente habría sido la inferencia del Tribunal Constitucional: según nuestra Constitución los aranceles deben ser creados por decreto supremo y, en efecto, los aranceles están establecidos -han sido creados- por el Arancel de Aduanas aprobado por un decreto supremo.

Si acaso el Tribunal Constitucional hubiera reparado en dicha errónea definición de los derechos arancelarios y en lo que contiene el Arancel de Aduanas, habría caído en la cuenta de que los derechos arancelarios no son establecidos por este último -pues éste se limita a fijar la alícuota de este tipo de tributos- y, si hubiera sido un poco más profundo -como por cierto lo ha sido en otras controversias de índole tributaria-, a su vez, habría caído en la cuenta de que los derechos arancelarios han sido creados, establecidos y regulados por la Ley

General de Aduanas (normalmente aprobada por ley o decreto legislativo).

De haber sido percibido ello, nos preguntamos si el Tribunal Constitucional hubiera llegado acaso a la misma conclusión respecto de que el Poder Ejecutivo tiene el poder tributario de *crear* derechos arancelarios a través de decretos supremos. Creemos que no hubiera sido así, puesto que seguramente habría considerado que bajo dicha posición resultaría que la Ley General de Aduanas sería inconstitucional pues aquella regula los derechos arancelarios cuando su regulación estaría reservada al decreto supremo del Poder Ejecutivo.

Pero como para el Tribunal Constitucional los derechos arancelarios son aquellos establecidos por el Arancel de Aduanas aprobado por Decreto Supremo -pese a que la citada norma, reiteramos, no establece tributo alguno- y no por la Ley General de Aduanas, entonces, concluye, interpretando el ambiguo texto de los artículos 74° y 118° numeral 20, de la Constitución de 1993⁵⁹, que la regulación de los derechos arancelarios está reservada al decreto supremo y, por ende, la potestad tributaria aduanera le corresponde al Poder Ejecutivo.

A partir de dicha nefasta conclusión, repetimos, resultaría que la Ley General de Aduanas que establece los derechos arancelarios o aduaneros sería inconstitucional pues regula un aspecto que está reservado constitucionalmente a un decreto supremo del Poder Ejecutivo. Decimos nefasta porque tal conclusión no sólo atenta contra nuestra tradición legislativa en materia arancelaria sino expone al Estado a un descalabro financiero, puesto que, bajo la posición del Tribunal Constitucional, los contribuyentes podrían alegar la inconstitucionalidad de la Ley General de Aduanas para con ello solicitar la devolución de

⁵⁹ El artículo 74° de la Constitución de 1993 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, **salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo**; mientras que el numeral 20 del artículo 118° de la Constitución de 1993 establece que corresponde al Presidente de la República regular las tarifas arancelarias.

los derechos arancelarios pagados al amparo de la citada Ley. Frente a tal alegación, al Tribunal Constitucional no le quedará otra alternativa que ampararla, o es que, ¿acaso podría decir que los derechos arancelarios han sido debidamente pagados porque éstos están establecidos en el Arancel de Aduanas?

Cabe destacar que a través de estas líneas no pretendemos fomentar un desequilibrio fiscal ni mucho menos, por el contrario, pretendemos llamar la atención del Tribunal Constitucional para que reevalúe su posición y precise la potestad tributaria en materia aduanera sobre la base de nuestra citada tradición legislativa, que a su vez, se sustenta en los fundamentos angulares del derecho tributario.

¿Qué nos dice la tradición legislativa en materia de tributación aduanera, basándose en los fundamentos del derecho tributario? pues que han sido las distintas leyes generales de aduanas -aprobadas por leyes y decretos legislativos- las que han normado y norman los derechos arancelarios, siendo las tasas o alícuotas de tales derechos fijadas por los distintos Aranceles de Aduanas aprobados por decreto supremo.

No hay nada particularmente distinto entre los derechos arancelarios y otro tipo de tributos del Gobierno Central, por lo que no hay razón para que respecto de los primeros nos tengamos que apartar de la piedra base del derecho tributario: el NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE.

Y como lo informa nuestra tradición legislativa, en general, nuestro legislador no se ha apartado de dicho principio desde que la creación del tributo aduanero, salvo contadas e ilegales excepciones, se ha llevado a cabo mediante Ley o norma con rango de Ley (Decreto Legislativo), siendo la definición de las tasas de tales tributos lo que ha quedado librado al arbitrio del Poder Ejecutivo mediante los decretos supremos que han aprobado los aranceles de aduanas.

Por su parte, decir como señala el Tribunal Constitucional que el fundamento del poder tributario originario del Poder Ejecutivo está sustentado "*{...} en primer lugar, en la complejidad y especialización de la materia aduanera; en segundo lugar, en la fluidez con que, en ocasiones, deben regularse y establecerse dichos aranceles (...)*" es una falacia.

Por cierto, qué duda cabe de que nada más complejo que los Derechos Aduaneros son el Impuesto a la Renta, el Impuesto a las Transacciones Financieras o el Impuesto General a las Ventas, por mencionar algunos impuestos internos; luego, ¿por qué los primeros tendrían que apartarse del régimen sobre el ejercicio del poder o potestad tributaria al que están sometidos los otros?

Las normas relativas a la obligación tributaria aduanera previstas en la Ley General de Aduanas -no en el Arancel de Aduanas- no tienen nada particularmente complejo, son normas relativamente sencillas que no revierten mayor dificultad en su aplicación.

Asimismo, en lo que a la fluidez (rapidez) con la que según el Tribunal Constitucional los derechos arancelarios deben regularse y establecerse, entendemos que éste se está refiriendo justamente a la alícuota de los citados impuestos. Por tanto, no es que los derechos arancelarios (la obligación tributaria aduanera) se necesiten modificar cada vez que una determinada circunstancia económica así lo exija ¿acaso si tenemos que enfrentar una importación abrumadora de una determinada mercancía del exterior, necesitamos cambiar el régimen tributario previsto en la Ley General de Aduanas?, ¿acaso el hecho gravado no será siempre el mismo, esto es, la importación definitiva de mercancías?

Pues sí, el hecho gravado será siempre la importación sean cuales fueran las circunstancias económicas. Lo que necesitamos poder cambiar con rapidez para enfrentar las aludidas circunstancias, es la

tasa o alícuota del derecho arancelario. Entonces, excepcionalmente, démosle al Poder Ejecutivo la potestad de cambiar o modificar la tasa o al cuota del derecho arancelario, pero no la potestad para crear, modificar o derogar las normas de la obligación tributaria aduanera, que como corresponde deben estar previstas en una Ley -y así lo están efectivamente- o en una norma con rango de ley, como el decreto legislativo que aprueba la Ley General de Aduanas.

Replanteamiento de los alcances del Artículo 74° de la Constitución Política: En este orden de ideas, a partir de nuestra realidad legislativa expuesta y la no poca contundencia y racionalidad de las ideas antes indicadas, creemos que podemos darle contenido al artículo 74° de la Constitución de 1993 en lo que al poder tributario y la reserva de ley se refiere en materia de derechos arancelarios.

A nuestro entender, ese contenido no es otro que el siguiente: sólo por ley o norma con rango equivalente se crean modifican o derogan los derechos arancelarios, salvo las tasas o alícuotas de éstos que podrán ser reguladas o reajustadas por decreto supremo.

Cabe destacar que la racionalidad de tal posición que da confirmada por una interpretación literal del artículo 74°; de la Constitución de 1993, en lo que al término "regular" se refiere.

En efecto, una de las acepciones del citado término "regular" (justamente, la acepción económica que es la que corresponde al contexto en el que se desenvuelve el aspecto tributario) en la Vigésima Segunda Edición del Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española, es la de "*reajustar*", es decir, según el citado Diccionario: "(...) (*augmentar o disminuir coyunturalmente*) *Regular las tarifas, los gastos, la plantilla de empleados*".

Ya habrán notado la feliz coincidencia para nuestra tesis a saber: al igual que el Diccionario, el numeral 20 del artículo 118° de la Constitución de 1993, que complementa su artículo 74°, utiliza la frase

"Regular las tarifas" -por cierto, arancelarias-, esto es, aumentar o disminuir coyunturalmente las tasas o alícuotas arancelarias. Y siguiendo con la interpretación literal, ¿sabían que según el diccionario una de las acepciones del término "tarifa" es la de "*cuota tributaria*" y "cuota", entre otras cosas, es la "*parte proporcionad* de algo o alícuota"?

Vemos pues que, sobre la base de la literalidad del término regular, cuando la Constitución de 1 993 se refiere a que por decreto supremo se regulan los aranceles, está aludiendo a que por decreto supremo es posible reajustar la tasa de los derechos arancelarios, esto es, a través de dicho tipo de norma, el Poder Ejecutivo puede disponer que la tasa sea el tanto por ciento (X%), según la coyuntura así lo exija.

Consideramos que sólo entendiendo de esa manera la potestad tributaria en materia aduanera, confirmaremos la constitucionalidad de la Ley General de Aduanas y, a su vez, atenderemos a la necesidad de fluidez o rapidez para modificar la alícuota de los derechos arancelarios.

Cabe destacar que jurisprudencialmente no todo es "color de hormiga". La Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema en vía de casación, contrario a la tesis absoluta irreal e irracional del Tribunal Constitucional sobre la base del principio constitucional de jerarquía normativa, ha confirmado una sentencia de la Segunda Sala especializada en lo contencioso administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima, que prefiere la aplicación de la Ley General de Aduanas en un conflicto normativo tributario aduanero entre ésta y un decreto supremo posterior a ella que el Tribunal Fiscal aplicó por encima de la aludida Ley sobre la base de la misma tesis del Tribunal Constitucional.

Así, con mucha propiedad, la confirmada sentencia de la Corte Superior de Justicia de Lima expresa lo siguiente:

"(...) Que si bien el artículo 118 numeral 20 de la Constitución Política del Estado, faculta al Presidente de la República regular tarifas arancelarias; debe tenerse presente que en el caso sub materia no es objeto de discusión la referida atribución presidencial; lo que es materia de debate es que ante un conflicto normativo debe fijarse el criterio idóneo que permita establecer válidamente cuál de las normas de diferentes rangos (Decreto Supremo NB 115-2001 - EF y Decreto Legislativo 809) que regulan de manera distintas un asunto tributario (como lo es la determinación del nacimiento de la obligación tributaria para el pago de derechos arancelarios) es la que corresponde aplicar.

(...) Que, en opinión de este colegiado la solución a dicho conflicto normativo, se encuentra en el texto constitucional contenidos en los artículos 51° y 74° de nuestra Carta Magna; el primero de ellos establece la jerarquía normativa, bajo los criterios clásicos establecidos en la Pirámide Normativa de Hans Kelsen, es decir que la Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley sobre las normas de inferior jerarquía; y así sucesivamente; el segundo de los artículos citados alude al Principio de Legalidad que rige la regulación normativa en materia tributaria; resulta evidente que la regulación, vía decreto supremo, de los aranceles y tasas establecida en dicha norma constitucional, alude a elementos del tributo de carácter cuantitativo, mas no así al de nacimiento o generación del tributo, el que obviamente se mantiene dentro de la potestad conferida al Congreso de la República (...)".

(...) Que por otro lado, la atribución conferida al Presidente de la República mediante el numeral 20 del artículo 118° de la Constitución Política, no ha sido otorgada a efecto que regule las tarifas arancelarias de manera arbitraria, sino que la misma debe entenderse ciñéndose a los regulado en materia aduanera mediante Ley o

Decreto Legislativo, puesto que lo contrario significaría la vulneración al Principio de Legalidad y Reserva de Ley contemplados en la Constitución; en el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional mediante sentencia de fecha (...) en cuyos considerandos señala: «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 (...)»".

Nótese la diametral diferencia entre el fallo del Tribunal Constitucional y el fallo de la Corte Superior de Lima confirmado por la Corte Suprema; mientras que para el primero el Poder Ejecutivo tiene potestad absoluta y originaria para crear derechos arancelarios, para la Corte, la citada potestad le corresponde al Poder Legislativo, pudiendo el Poder Ejecutivo regular aspectos vinculados a la cuantificación del aludido tributo, esto es, la definición de la tasa o alícuota.

Tal conflicto jurisprudencial merece ser atendido por el legislador, de modo tal que se defina con claridad quién y a través de qué medio normativo ejerce la potestad tributaria en materia de tributos aduaneros. En ese sentido, creemos también que debe expedirse una ley de interpretación del artículo 74° de la Constitución de 1993 que establezca que, salvo las tasas o alícuotas que se reajustan por Decreto Supremo, los derechos arancelarios, como cualquier otro tributo, se crean, modifican o suprimen por ley o norma de rango equivalente.

C) Posición de la Tesista.-

Coincidimos con la opinión del Dr. López Espinoza, a partir del análisis realizado podemos extraer las siguientes conclusiones:

- El artículo 74° de la Constitución alude al principio de Legalidad, que rige la regulación normativa en materia tributaria y prevé la regulación, vía decreto supremo, de los aranceles y tasas establecido en dicha norma constitucional, aludiendo a elementos del tributo cuantitativo, mas no al nacimiento o generación del tributo, el que obviamente se mantiene dentro de la potestad conferida al Congreso de la República. Por lo que, decimos que la potestad originaria (sin perjuicio de la que poseen los Gobiernos Locales y Regionales dentro del ámbito de su jurisdicción) únicamente la posee el Poder Legislativo, ya que mediante decreto supremo (expedido por el P. Ejecutivo) se regula la cuantía ya sea de las tasas (una clase de tributo) o de los aranceles de aduana, entendidos éstos como la alícuota que grava los derechos de importación y exportación; vale decir los derechos aduaneros, cuya creación, modificación y extinción también se encuentra a cargo del Poder Legislativo, ello en atención al Principio de Reserva de Ley en materia tributaria establecido en el Art. 74 de la Constitución Peruana.
- Asimismo, a fin de aportar al criterio establecido en líneas arriba, podemos advertir que el primer párrafo del Art. 74 de la C.P.P prescribe que: *“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.”*, lo que nos permite colegir, que el texto constitucional nos hace referencia taxativamente a *“los tributos...”*, entendidos como el género de tres especies: Impuestos, **Tasas** y Contribuciones, por lo que siguiendo ésa lógica, *no es posible alegar que las tasas se establezcan por “Decreto Supremo”, una norma que no constituye una ley, ni norma*

con rango de ley tal. Finalmente y de conformidad con el mismo artículo, respecto de la creación de tasas, se podría decir que los competentes son los gobiernos locales y regionales, los mismos que instituyen éstos tributos de acuerdo a su marco normativo vía norma idónea con rango de ley.

Entonces, nos parece adecuado señalar que la potestad tributaria originaria (capacidad para imponer, modificar, exonerar o extinguir de cargas tributarias a los ciudadanos) únicamente la posee el Poder Legislativo y sólo la alícuota de dichas tasas se *regulan* por Decreto Supremo. Hasta aquí debemos entender entonces que el Art. 74 de la C.P.P, cuando hace alusión a “tasa” y “arancel” se refiere a aspectos cuantitativos del tributo y no al tributo mismo.

Anotadas las observaciones pertinentes, nos inclinamos por la posición de que el poder tributario originario está a cargo únicamente del poder legislativo y en forma limitada (sólo para el caso de contribuciones y tasas) a cargo también de los Gobiernos Locales y Regionales.

4.7.2. Poder Tributario Derivado o Delegado.-

Es aquel poder que no nace directamente de la Constitución, sino que proviene de otro ente que si tiene poder tributario originario, es decir para su ejercicio se requiere de la delegación expresa de facultades otorgadas por otro órgano estatal el cual le transmite dicha facultad; cabe precisar que el Poder Tributario Delegado también debe estar permitido en el texto constitucional.

La constitución del Perú, en el referido Art. 74°: “*Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades...*”

concordante con el Art. 104⁶⁰ de la misma, prevé el poder tributario delegado o derivado del Poder Ejecutivo mediante la delegación de facultades tributarias que le hace el Poder Legislativo. El ejercicio de dicho poder tributario delegado o derivado lo hace mediante Decreto Legislativo que está sometido, en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos a las mismas normas que rigen para la ley.

En efecto, el nivel de gobierno al que se le delega la facultad debe ejercerlo respetando los alcances de la delegación, tanto en relación con la materia como respecto al plazo concedido.

Esta delegación de facultades ya existió en la Constitución de 1979, aunque no referida específicamente a la materia tributaria, como ocurre ahora. En esa oportunidad se trató de un cambio sustancial respecto de la Constitución Política de 1993 que fue recogido de otras Constituciones modernas que optaron por otorgar facultades al Poder Ejecutivo, que por su funcionamiento mucho más dinámico está más cerca de las cuestiones tributarias que el Parlamento.

En efecto, en el Perú, son los órganos del Poder Ejecutivo los encargados de administrar y cobrar los tributos, y es el Ministerio de Economía y Finanzas el que diseña la Política Fiscal y la Política Económica en general, lo que lo lleva a conocer de primera fuente las necesidades del Estado para obtención de los recursos que necesita a través de los tributos. Además, el Poder Ejecutivo está en capacidad de dictar las normas legales necesarias con mayor rapidez que el Poder Legislativo. Por esas razones, en aras de una mayor celeridad en la creación, modificación y supresión de los tributos,

⁶⁰ **Artículo 104°.-** El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa.

No pueden delegarse las materias que son indelegables a la Comisión Permanente.

Los decretos legislativos están sometidos, en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley.

El Presidente de la República da cuenta al Congreso o a la Comisión Permanente de cada decreto legislativo.

así como el dictado de las exoneraciones respecto de ellos, esta innovación resultó y es totalmente acertada.

Finalmente, en la doctrina, existe una posición distinta respecto de la denominación de Potestad Tributaria Derivada, ya que se considera que la distinción entre poder originario y derivado es irrelevante ya que únicamente existe el poder tributario originario. En esta posición encontramos al profesor Gian Antonio Michelli, según este autor el poder de emanar normas tributarias constituye una manifestación del poder legislativo, expresión de soberanía. El mismo pertenece ante todo al Estado, al cual la Constitución confiere la función legislativa primaria; pero tal función normativa viene reconocida además a otros entes locales territoriales (municipalidades). En estos casos, la potestad tributaria normativa encuentra serios límites como la ley estatal misma, lo que induce a colocar el poder tributario de tales entes en un escalafón inferior al reconocido al poder tributario del Estado y delegado por éste a aquellos entes. Trátese siempre de un poder originario primario pero subordinado al poder estatal y dotado de diversa intensidad según sean los sujetos a los que la ley lo otorga.

Asimismo, tenemos la opinión de Carlos Fonseca, quien también difiere de la clasificación que hemos adoptado por cuanto sostiene que es inevitable e inequívoco que el poder tributario tiene origen constitucional, en consecuencia, cuando la doctrina se refiere a la potestad tributaria originaria lo que se trata de afirmar es la existencia de una potestad tributaria inmediata, mientras que cuando se habla de potestad tributaria derivada o delegada, estamos en realidad ante una potestad tributaria mediata. Cabe agregar que la potestad inmediata es ejercida por un titular de poder tributario únicamente, y con los límites fijados en nuestra constitución, mientras que la potestad tributaria mediata o delegada es ejercida por un titular de poder tributario pero con límites constitucionales y los que le fije el titular de la potestad tributaria mediata con competencia para delegarle esta autoridad.

Los límites y condiciones establecidos por el órgano con potestad tributaria inmediata al órgano con potestad tributaria mediata se efectúan a través del instrumento normativo idóneo para ejercer su potestad tributaria inmediata.

Para efectos del presente trabajo de investigación, se empleará la clasificación que distingue al Poder Tributario en Originario y Delegado, debido a que es más didáctico y se ajusta más a nuestra realidad.

Ahora, concluyendo el tema referido al poder tributario enmarcado en nuestra actual Constitución de 1993, quedaría regulado de la siguiente manera:

POTESTAD TRIBUTARIA ORIGINARIA	a. Poder Legislativo (leyes) b. Gobiernos regionales (ordenanzas regionales) c. Gobiernos locales (ordenanzas municipales)
POTESTAD TRIBUTARIA DERIVADA	Poder Ejecutivo (Decretos Legislativos) ⁶¹

4.8. Límites a la Potestad Tributaria: Los Principios Tributarios.

En el caso de nuestro país, se contempla que el Art. 74 de la Constitución Política, establece como límites al ejercicio de la potestad tributaria para proteger a los contribuyentes, a los siguientes principios constitucionales: (i) el principio de legalidad; (ii) el principio de reserva de ley; (iii) el principio de igualdad; (iv) el

⁶¹ En el caso de las tasas y aranceles (las alícuotas de éstos), el Poder Ejecutivo se encuentra habilitado a utilizar como vehículo normativo, decretos supremos.

principio de no confiscatoriedad; y, (v) el respeto a los derechos fundamentales de las personas; los mismos que a continuación serán objeto de estudio.

4.8.1. Concepto.-

Concurrirémos a varios especialistas que se han pronunciado sobre el tema de los principios constitucionales de los tributos bajo diversos enfoques, los mismos que enriquecerán el presente trabajo al abordar más adelante el estudio específico de uno de los más importantes principios constitucionales tributarios; como lo es, el de Reserva de Ley.

Para Bravo J. (2009), los principios jurídicos son disposiciones axiomáticas, directrices o si se quiere reglas fundamentales de carácter nuclear, que soportan el sistema jurídico del derecho positivo, que justifican el carácter racional del ordenamiento jurídico, que se encuentran destinadas a reglar las conductas de sus operadores y que coadyuvan en la construcción de normas jurídicas, siendo estructurados fundamentalmente bajo la fórmula de conceptos jurídicos indeterminados (p. 117).

Los principios jurídicos contienen mandatos prescriptivos que se constituyen en límites objetivos y que, en determinados casos, pueden ser portadores de una carga axiológica (carga valorativa). Pueden encontrarse positivizados, usualmente en el texto constitucional, como también en textos legales, e inclusive tener una presencia supra positiva, como es el caso del principio de capacidad contributiva. Sostiene que, en puridad, los principios jurídicos no son en sí normas jurídicas, aún cuando comparten su naturaleza prescriptiva reguladora de conductas. Por ello, violar un principio jurídico implica atentar contra el ordenamiento jurídico positivo en su integridad y no meramente contra un comando normativo específico.

Apreciamos así, que los principios jurídicos tributarios son especificaciones de los anteriores, cumplen la función de límites a la potestad tributaria de la que se encuentra investida la autoridad competente. Tal es el caso de los principios de legalidad tributaria o el de irretroactividad de las leyes en

materia tributaria, que operan como meros obstáculos al ejercicio de la potestad tributaria. Como lo ha señalado Neumark, la función de los principios ha sido descrita como la obtención de una especie de guías u orientación para una política fiscal racional.

Giuliani (2005), al tocar el tema de las limitaciones al poder tributario, sostiene que existen dos órdenes de limitación; uno general, que corresponde a los principios jurídicos de la tributación incorporados a la generalidad de las constituciones de los países, y otro derivado de la organización política de los Estados, también con carácter constitucional, sobre el tema de las competencias tributarias el cual vincula al fenómeno de la doble tributación (Pp. 291-318).

Por otro lado, Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López y Casado Ollero, sostienen que los principios constitucionales son elementos básicos del ordenamiento financiero y eje sobre los que se asientan los distintos institutos relacionados con la actividad financiera del Estado, a saber; tributos, ingresos crediticios de carácter patrimonial y el presupuesto, que tienen un gran valor normativo, vinculatorio para los tribunales de corte constitucional, partiendo de que la carta magna de manera específica establece como debe cumplirse con los deberes del contribuyente. Así, señalan como principios básicos, el de generalidad que quiere decir que todos deben de contribuir al gasto público, aun los extranjeros; el de igualdad ante la ley y en aplicación de la ley; progresividad y como límite a esta la no confiscación; capacidad económica que constituye el principio de justicia tributaria; eficiencia y economía en la programación y ejecución del gasto público – en especial referencia a la Constitución Española -; *finalmente el de reserva de ley, conectado íntimamente con los de seguridad jurídica y jerarquía normativa.*

Casás O. (2003), al referirse a los principios jurídicos de la tributación, citando a Eusebio González García, señala que existen los principios constitucionales tributarios y los principios tributarios constitucionalizados, cuya diferencia

estriba en que los primeros son aquellos principios de todo ordenamiento jurídico público- legalidad, igualdad, seguridad jurídica- cuyo carácter tiene efectos sustantivos por ende son constitucionales, que son también aplicables al ámbito tributario; en tanto los segundos son de carácter adjetivo, como el de capacidad contributiva, que se estima está constitucionalizado; es decir, la diferencia está en el acento de cada uno, sustantivo y adjetivo respectivamente.

Luego, refiere que algunos de esos principios son punto de partida para todo razonamiento, que constituyen verdades éticas incuestionables más allá de cómo se expresen históricamente y enfatiza que estos son: legalidad, igualdad, equidad, capacidad contributiva, generalidad, proporcionalidad y progresividad, no confiscatoriedad, seguridad jurídica, tutela judicial efectiva, derecho a trabajar y ejercer industria lícita, protección de la familia, preservación del patrimonio natural; y como otros principios enumera el de irretroactividad de la ley y el de sustento territorial.

Pérez F. (2007), en especial referencia a la Constitución Española, afirma que los principios constitucionales de la tributación se sostienen en dos grandes apartados; uno el relativo a los principios materiales sobre el reparto de la carga tributaria, donde se localizan los principios de capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscación, junto a los principios de justicia material y del gasto público y finalmente el de legalidad tributaria que ve hacia la norma básica para la producción normativa en la materia tributaria cuya violación amerita la interposición de un recurso de "anticonstitucionalidad".

Damos cuenta también de lo que al respecto sostienen Martínez Lago y García de la Mora (2006), al ubicar los principios constitucionales en el seno de los límites materiales de la potestad legislativa tributaria, donde se aloja el de capacidad económica como el fundamento del deber de contribuir al gasto público, noción clave del Derecho Financiero, sobre el cual se desenvolverá

el justo reparto de las cargas tributarias y como consecuencia, fuente común del resto de los principios, a saber, el de generalidad, igualdad, progresividad, prohibición de confiscatoriedad, equidad en el gasto público (justicia material) y la protección jurisdiccional.

Dejan en otro plano jurídico a la asignación de competencias tributarias o financieras de los distintos niveles de gobierno, a través de los principios de coordinación y solidaridad y la autonomía financiera local, para finalmente ocuparse de manera destacada del principio de reserva de ley, que se encuentra adherido al de legalidad tributaria.

Valdés R. (2004), al ocuparse de tema de los principios jurídicos fundamentales de los tributos contenidos en el ordenamiento constitucional tributario, sostiene que son comunes a la mayoría de las constituciones de los estados de derecho, los cuales son; los de legalidad, juricidad, tutela jurisdiccional, e igualdad en su doble aspecto, en cuanto a la ley antes las cargas públicas y por las partes en la relación jurídica tributaria.

Sostiene que también se han dado otros como el de generalidad y uniformidad, empero no los acepta como principios fundamentales que son infaltables en la constitución de un país, porque en la actualidad es factible encontrar motivos constantes de exoneración por razones de interés general. Más bien, se encuentra contenido en el de igualdad ante las cargas públicas, como lo está también el de uniformidad.

Siguiendo con esa línea de principios comunes, Victor Uckmar, coincide con Valdés Costa, en torno a la existencia de ellos, pues se ocupa de tres que considera comunes a todas las constituciones, a partir de un método comparatista, que permite encontrar la posibilidad de afirmar un tratamiento único en el ámbito universal en la materia, salvo casos excepcionales de algunos Estados. Esos principios referidos son el de legalidad, igualdad y competencia.

Dino Jarach, al ocuparse del tema de los principios en la imposición, los divide en dos apartados, aquellos que tiene un fundamento doctrinal y los que en la Constitución de Argentina se plasman.

Los primeros son: el de legalidad, sustentado en la máxima “no taxation without representation” como en el principio de certeza de los impuestos sustentado por Adam Smith, del cual ya nos ocupamos; igualdad, economía, neutralidad – el tributo debe dejar inalteradas todas las condiciones del mercado o no provocar distorsiones de la oferta y de la demanda así como de los precios respecto de todos los bienes y servicios- ; comodidad, no aplicación de impuestos por actividades que se inician; productividad – el impuesto debe estimular no desalentar la actividad productiva de la economía privada- ; y discriminación entre rentas ganadas y no ganadas – la imposición debe ser más atenuada en ingresos del trabajo personal respecto de aquellos que provienen del capital.

Los segundos son: legalidad, igualdad, equidad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, libre ejercicio del derecho de trabajar y ejercer la industria lícita, facultades exclusivas sobre el comercio internacional e interno, los cuales constituyen límites a la potestad tributaria del Estado.

Villegas H. (2003) es de la idea que los principios constitucionales se dividen en dos rubros; aquellos que limitan las facultades potestativas del Estado tributario, que son de carácter formal, que se reduce al principio de legalidad; y material, que se define en el principio de capacidad contributiva; los otros que son de garantías materiales a saber; generalidad, igualdad, proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad – por un tributo o por suma de tributos-, razonabilidad, control jurisdiccional, seguridad jurídica – confiabilidad, certeza, estabilidad del derecho-, fallas técnicas normativas, - remedios jurídicos insuficientes o inciertos, no arbitrariedad en la interpretación y en la aplicación- y libre circulación de las mercancías.

Ferreiro Lapatza (1992), considera que los principios constitucionales tributarios son consecuencia de que la constitución, como base del sistema jurídico de un Estado de Derecho, tiene fácil detención en el ámbito social. Da mayor relevancia al principio de legalidad, que se sustenta en la máxima de que ningún tributo puede ser exigido sin previa ley que lo autorice, que contiene el postulado de reserva de ley y sus límites, así como la relación del señalado principio con la ley –reglamento. El resto se contienen en el principio general del reparto justo de las cargas tributarias entre los ciudadanos, donde se alojan los diversos de igualdad, generalidad, capacidad contributiva -como forma de entender las dos primeros- no discriminación, progresividad, no confiscatoriedad, seguridad jurídica y tutela judicial efectiva.

Otros autores como De la Garza (2006), sostienen que los principios constitucionales que hemos venido relatando, se encuentran en la Constitución como un límite al poder tributario, que tienen el carácter de garantías individuales o derechos subjetivos públicos del ciudadano, frente al poder del estado en sus vertientes legislativa y ejecutiva. De esa suerte aparecen la garantía o el principio de legalidad, la garantía de proporcionalidad y equidad, - a la que llama justicia tributaria o distributiva- el destino del gasto público, igualdad y prohibición de leyes privativas, prohibición de tributos que limiten el libre ejercicio del derecho al trabajo y ejercer actividades comerciales lícitas, prohibición de la retroactividad, garantía de audiencia, derecho de petición, no confiscación de bienes, tributos especiales, prohibición de exenciones y libre competencia y, libre circulación y tránsito interior de las mercancías.

A manera de conclusión, consideramos que los principios constitucionales tributarios son directrices que se encuentran plasmadas en la Constitución ya sea expresamente o en forma implícita, han sido conquistados a lo largo de la historia en diversas luchas por la libertad ante la opresión y la defensa de la propiedad, por lo que nacen ante la necesidad de limitar el ejercicio del poder tributario, sus postulados influyen en la conformación del sistema tributario de

un país y su observancia hoy en día, es rigurosamente necesaria a fin de mantener incólume los derechos fundamentales de los ciudadanos contribuyentes.

4.8.2. Los Principios Constitucionales Tributarios en la Constitución Peruana de 1993.

Se puede apreciar un cambio paulatino en las cuestiones debatidas hacia la aplicación “directa” de las reglas constitucionales para alcanzar una solución. Así, en otras épocas (anteriores) resultaba, prácticamente, impensable que una controversia tributaria pretendiera resolverse recurriendo al “juego” de valores constitucionales adoptado por el constituyente.

Hoy, desde nuestro punto de vista, las cosas, parecen haber cambiado, a tal punto que ya no es difícil encontrar alguna referencia a los principios constitucionales en las decisiones de nuestros principales actores en materia tributaria, como son la propia Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

En nuestra opinión, este cambio obedece a tres factores esenciales:

Primero, la Constitución ha dejado de concebirse como un documento meramente político para “convertirse” en una “norma jurídica” vinculante para todos los ciudadanos y poderes públicos. En palabras del TC, esta situación determina que los “valores, derechos y principios” recogidos en la Carta Magna – por pertenecer a ella- ***“limitan y delimitan jurídicamente los actos de (todos) los poderes públicos”***.

Así, pues, podemos afirmar que “todo” el ordenamiento jurídico ha sufrido un cambio sustancial en su concepción: del “Estado Legal de Derecho” –en que la “ley” constituía el elemento central para definir cualquier tipo de controversia-, al “Estado Constitucional de Derecho”,

en el que el texto constitucional constituye una norma jurídica vinculante y directamente aplicable por todos los operadores jurídicos.

Segundo, el art. 102° del CT ha dejado de entenderse como una norma que facultaba al Tribunal Fiscal únicamente a inaplicar las normas infralegales por ser incompatibles con las normas con rango de ley, Hoy por el contrario, en nuestro medio ya es un tema pacífico sostener que el Tribunal Fiscal goza también de competencia para inaplicar, con determinadas restricciones, incluso las normas con rango de ley, si en la resolución de un caso concreto determinara que estas infringen, en todo o en parte, el texto constitucional⁶².

Tercero, al reconocimiento expreso de la fuerza vinculante para todos los poderes públicos –ya no sólo del precedente vinculante-, sino también de la “jurisprudencia” emitida por el TC, considerando que se trata de la interpretación de la Constitución emitida por el “máximo tribunal jurisdiccional del país⁶³”. Ello encuentra, a su vez, fundamento en el artículo VI del Código Procesal Constitucional y en la Primera Disposición General de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional N° 28301, según los cuales “los jueces y tribunales interpretan y aplican las leyes y reglamentos conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajo responsabilidad”

⁶² Como es sabido, ello ocurre a partir de la STC N° 3741-2004-AA/TC, en la que se resuelve con carácter de “precedente vinculante” que *“todo tribunal u órgano colegiado de la Administración Pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38°, 51° y 138° de la Constitución. Para ello, se deben observar los siguientes presupuestos: (1) que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo; (2) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución”*

⁶³ Vid., en este sentido, el fd. 42° de la STC N° 3741-2004-AA/TC, según el cual se hace una diferencia entre el “precedente vinculante” y la “jurisprudencia”, reconociendo que esta última, dado que constituye la interpretación de la Constitución del máximo tribunal jurisdiccional del país, “se estatuyen como fuente de derecho y vincula a todos los poderes del Estado”

Mucho se ha dicho ya sobre la forma en la que los principios tributarios limitan directamente al legislador al momento de definir el “Sistema Tributario”. Así, por poner un ejemplo, nuestro TC ha reconocido que *“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 emanan del propio texto constitucional y, fundamentalmente, del conjunto de principios constitucionales tributarios establecidos en su Art. 74º” (STC N° 2727-2002-AA/TC).*”

En éste contexto, 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 tanto en el proceso de “creación” del sistema tributario, como en el de su “aplicación”.***

En ese sentido, no se encuentra acorde con el Estado Constitucional de Derecho, señalar que los principios tributarios sólo obligan al titular de la potestad tributaria –en la “creación” del sistema-, pues, este es un tema que incumbe también a todos los operadores del orden tributario –en su fase aplicativa- sea la propia Administración Tributaria o los propios ciudadanos-contribuyentes, sin dejar de mencionar a los jueces y tribunales.

A continuación haremos una descripción de los principios que se contemplan expresamente en el ***Art. 74 de la Carta Fundamental de 1993*** y también de ***aquellos que han sido reconocidos tanto por la doctrina constitucional contemporánea como por la jurisprudencia constitucional:***

“Artículo 74º.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto

legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

*Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. **El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.***

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

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

A) Principio de Legalidad Tributaria y el de Reserva de Ley:

La doctrina contempla a éstos principios íntimamente relacionados, como idénticos y también otro sector de ella los distingue individualizando su campo de acción; sin embargo sobre esto y otras cuestiones trataremos más adelante al analizar el Principio de Reserva de Ley en un subcapítulo a parte, donde se explicará de mejor manera las diferencias existentes, desde el punto de vista doctrina así como legal; *por ahora haremos una sucinta referencia de éstos principios.*

El principio de legalidad representa una de las más importantes limitaciones al ejercicio del poder tributario del Estado (nullum tributum sine lege). Dicho principio juega un papel trascendental al traducir la voluntad del Estado de manera objetiva e inequívoca eliminando la arbitrariedad y la incertidumbre en el ciudadano.

Siguiendo a Bravo Cucci J. (2009), nos indica, que el principio de estricta legalidad, constituye una regla de Derecho constitucional tributario universalmente adoptada por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por dicho principio se exige que la Administración Tributaria someta su actuación al imperio de la Ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte.

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

En sentido semejante, se pronuncia el Tribunal Constitucional (STC N° 0042-2004-AI), distinguiendo ambos principios, pues mientras el principio de legalidad 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 implica una determinación constitucional que impone la regulación por ley a ciertas materias.

B) Principio de Igualdad:

Generalmente para explicar éste principio se recurre a lo expresado por Aristóteles: “trata como iguales a los iguales y a los desiguales como desiguales”. Las enseñanzas y reflexiones del filósofo griego se referían al principio de “igualdad genérica”, aquel cuyo destinatario era el conjunto de personas consideradas en sí mismas. De tal manera, que la “igualdad” tiene una doble forma, es decir la primera y más amplia, se refiere a la igualdad genérica que comprende, por lógica, la igualdad en los tributos. La segunda, enfatiza declarando a la igualdad como la base del impuesto y las cargas públicas.

Señala Dino Jarach, que este principio ha sido interpretado de manera distinta según los regímenes constitucionales. En los países europeos cuyas constituciones contienen el principio de igualdad de una u otra manera, habitualmente se considera que la igualdad es una mera enunciación del principio, y no una norma imperativa que obligue a los legisladores o aplicadores de la ley a un comportamiento determinado.

Pero luego el consagrado autor se encarga de aclarar que en Argentina ha ocurrido lo contrario, ya que el principio de igualdad ha sido interpretado como un verdadero límite al poder fiscal y a su ejercicio por parte del Poder Legislativo, con la consecuencia de que si éste lo viola, el Poder Judicial, como intérprete de la Constitución, puede invalidar la ley que infrinja este principio.

La doctrina elabora el concepto de igualdad tributaria en base a la capacidad contributiva del ciudadano. Por esta razón Ernest Burmenstein señala que este principio “exige que la imposición, en el ámbito de lo posible, se adapte a la capacidad económica del ciudadano y cuando actúe un igual presupuesto de hecho”

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, en lo que aquí interesa, el principio de igualdad implica que, a igual manifestación de capacidad económica, igual tributación.

Otras definiciones doctrinales prefieren recurrir a una secuencia ordenada de conclusiones acerca de este principio. Así lo hace Rivero de Moraes, quien afirma que: a) la igualdad tributaria consiste en la igualdad relativa, con su presupuesto lógico de igualdad absoluta, abstracta, esto es una equiparación absoluta de los individuos, sino relativa, una igualdad perfecta de correspondencia de paridad de derechos con paridad de condiciones de los hombres en la sociedad. La ley tributaria debe ser igual para todas las personas que se encuentran en las mismas condiciones y circunstancias. Tratamiento igual para situaciones iguales y desiguales para situaciones desiguales ... b) No se admiten excepciones o privilegios, tales que excluyan a favor de uno, aquello que es exigido para otros en idénticas circunstancias... c) La existencia de desigualdades naturales justifica la creación de clases contribuyentes, desde que las distinciones sean razonables y no arbitrarias. ***La ley, sin perder su carácter universal, puede establecer distinciones, dirigirse a grupo de personas, contemplar situaciones excepcionales en que se pueda colocar un número determinado de individuos.***

Citamos a continuación Jurisprudencia del ***Tribunal Pleno Mexicano:***

La Primera Sala de dicho alto tribunal, al resolver el amparo en revisión 1629/2004, promovido por Inmobiliaria Dos Carlos S.A. de C.V., que dio lugar a la jurisprudencia 97/2006,48 en la parte considerativa precisó los términos del principio de igualdad de la manera siguiente:

“Para entrar en materia, conviene realizar algunas precisiones respecto del principio de igualdad, mismo que puede ser descompuesto en dos principios parciales que facilitan su aplicación.

- Si no hay ninguna razón suficiente para la permisión de un tratamiento desigual, entonces está ordenado un tratamiento igual;

- Si hay una razón suficiente para ordenar un tratamiento desigual, entonces está ordenado un tratamiento desigual.

Dos consecuencias se desprenden con claridad de esta enunciación: en primer lugar, la carga argumentativa está inclinada en favor de la igual, pues en todo caso deberá justificarse plenamente la pretensión de establecer un trato diferenciado.

De esta manera, a fin de salvaguardar la garantía constitucional de igualdad, la norma que rige la distinción en el tratamiento debe ser fundada y motivada, precisándose las consideraciones por las que su autor efectúa la diferenciación, siendo ésta la materia a través de la cual se ejerce el control de constitucionalidad de las actuaciones de la autoridad.

En segundo lugar, el núcleo del principio de igualdad queda establecido en términos de la razón suficiente que justifique el trato desigual. El problema queda concentrado, entonces, en la justificación de ésta, la misma que se efectúa a través de la debida fundamentación y motivación de la disposición de que se trate.

Para ello es necesario determinar, en primer lugar, si la distinción legislativa obedece a una finalidad objetiva y constitucionalmente válida: el legislador no puede introducir tratos desiguales de manera arbitraria, sino que debe hacerlo con el fin de avanzar en la consecución de objetivos admisibles dentro de los límites marcados por las previsiones constitucionales, o expresamente incluidos en ellas. En segundo lugar, es necesario examinar la racionalidad o adecuación de la distinción hecha por el legislador: es necesario

que la introducción de una distinción constituya un medio apto para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido. En tercer lugar, debe cumplirse con el requisito de la proporcionalidad: el legislador no puede tratar de alcanzar objetivos constitucionalmente legítimos de un modo abiertamente desproporcional, de manera que el juzgador debe determinar si la distinción legislativa se encuentra dentro del abanico de tratamientos que pueden considerarse proporcionales, habida cuenta de la situación de hecho, la finalidad de la ley y los bienes y derechos constitucionales afectados por ella; la persecución de un objetivo constitucional no puede hacerse a costa de una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por último, es de gran importancia determinar en cada caso respecto de qué se está predicando con la igualdad, porque esta última constituye un principio y un derecho de carácter fundamentalmente adjetivo que se predica siempre de algo, y este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de las leyes, porque la Norma Fundamental permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al Juez a ser especialmente exigente cuando deba determinar si el legislador ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado."

Finalmente señala Héctor Villegas, que cuando el legislador adopte medidas impositivas en procura de los objetivos de prosperidad, progreso y bienestar puede disponer distingos en tanto no sean arbitrarios, es decir, no obedezcan a propósitos de injusta persecución o indebido beneficio.

Parte de la doctrina considera a este principio uno de los más importantes que existen, pues abarca otros principios como el

de equidad, generalidad y proporcionalidad, los mismos que a pesar de no estar contemplados taxativamente en la Constitución Peruana, están en estrecha relación con el principio de Igualdad (que sí está considerado en forma expresa) y son útiles al momento de determinar sus efectos jurídicos y alcance correspondiente, por dichas razones, haremos algunas referencias doctrinarias y jurisprudenciales.

➤ **En relación con la Equidad Tributaria:**

El principio de igualdad esta subsumido al de equidad, ya que de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Pleno Mexicano, la equidad radica, medularmente, en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos, deducciones permitidas, entre otras, debiendo variar únicamente las tarifas aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de equidad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Citamos a continuación Jurisprudencia del **Tribunal Pleno Mexicano:**

“Equidad Tributaria – Elementos. El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los poderes públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho

porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley. De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria: a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable; b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas; c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador, superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.”

Así, el principio de equidad en la imposición establece que las personas, en tanto estén sujetas a cualquier impuesto y se encuentren en iguales condiciones relevantes para efectos tributarios, han de recibir el mismo trato en lo que se refiere al impuesto respectivo. Igualmente, de esta definición deriva su contrapartida, o sea, el principio de la desigualdad en el trato tributario de las personas que se hallen en condiciones tributarias desiguales.

Esto es lógico, ya que todo impuesto debe definir su hecho imponible tomando como fundamento, según ya se dijo, un determinado tipo de realidades económicas que se gravan, en

cuanto son índices claros de que existe capacidad o aptitud de contribuir por parte de quien se encuentra en esa realidad o situación específica.

➤ **En relación con la Proporcionalidad:**

Según Héctor Villegas (2003), en doctrina Argentina, señala: que la fijación de contribuciones por los habitantes de la Nación debe hacerse “en proporción” a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva. Esto no significa prohibir la progresividad del impuesto. La progresividad ha evolucionado en el pensamiento tributario. Hasta fines del siglo XIX, la mayoría de los sistemas fiscales se basaban en la proporcionalidad. Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a reacciones doctrinales, pero las tendencias modernas han admitido la progresividad, considerando que contribuye a la distribución de la renta con sentido igualitario.

La proporcionalidad tributaria se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino también en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cuantitativamente en la disminución patrimonial que proceda y en proporción a los ingresos obtenidos. Esto quiere decir que el referido principio obliga al creador de la norma a fijar el tributo de manera que la participación de los ciudadanos en el sostenimiento de los gastos públicos, se realice en función de la mayor o menor capacidad económica manifestada por estos, referenciada al momento en que ocurra el hecho imponible, de modo tal que con ello, la capacidad económica marca el cauce

lógico del tributo y no sólo legitima y explica su existencia, sino también condiciona toda su estructura y contenido.

➤ **En relación con la Generalidad:**

Frente a los principios de equidad y proporcionalidad, que dan forma al de capacidad contributiva, se halla el de generalidad, el cual a diferencia de otros ordenamientos jurídicos, es un principio que no está expresamente previsto en la Constitución, pero se puede considerar implícito en el Art. N° 74, ya que éste principio es el presupuesto para la realización del principio de igualdad.

Este principio supone la interdicción de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos; de lo cual se deriva, que el poder tributario alcanza a todas las personas naturales o jurídicas.

Siguiendo los apuntes de Héctor Belisario Villegas, el principio se refiere mas a un aspecto negativo que positivo, consistente en un no actuar del legislador en el sentido de discriminar, seleccionar, por privilegios personales, cuyo límite está constituido por las exenciones a ciertas personas que tienen un carácter excepcional fundado en razones de política fiscal, económicas, sociales y políticas.

El límite de la generalidad está constituido por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a los cuales ciertas personas no tributan o tributan menos, pese a configurarse el hecho imponible. Estas exenciones y beneficios, sin embargo, tienen carácter excepcional y se fundan en razones económicas, sociales o políticas, pero nunca en razón de privilegios, y la facultad de otorgamiento no es omnímoda.

Para nosotros, el Principio de Generalidad es aquel que obliga a todos los sujetos cuya situación coincida para generar una obligación tributaria a que tributen sin distinción ni privilegios de

ningún carácter. Impide que se grave solo a una parte de la población en beneficio de otra.

Según Héctor Villegas, esto nos lleva al espinoso tema de los “finances extrasfiscales” tributarios y al t6pico de los llamados “impuestos de ordenamiento”.

Dentro del m6s amplio campo de acci3n de las llamadas “finanzas extrasfiscales”, las cuales constituyen todos aquellos beneficios consistentes en exenciones, reducciones, diferimientos, subvenciones, reintegros y medidas similares que se llevan a cabo en car6cter de “alicientes promocionales”, para ciertas actividades o regiones.

A nadie le puede caber duda de que casi todas las medidas que se dispongan en nombre de la promoci3n econ3mica nacional o regional, son abiertamente violatorias de la generalidad entendida como expresi3n de capacidad contributiva. ***Muchas de estas acciones estatales significar6n la exenci3n por razones de fomento de sujetos tributarios con inmensa capacidad de pago p6blico, pero que no abonar6n los impuestos para alentar, con su acci3n, el incremento de puestos de trabajo o el progreso de zonas atrasadas. Somos adversos a estos regalos tributarios, por lo siguiente:***

- Las medidas extrasfiscales traen m6s inconvenientes que ventajas, porque producen brechas y quiebres en el sistema tributario, que pierde consistencia y homogeneidad. Los tributos se erosionan y son m6s dif6ciles de controlar. Se producen incontables huecos por donde –cual pez en el agua– se cuela la evasi3n.
- En innegable el grave peligro de que grupos gobernantes o amigos del poder promuevan actividades en que est6n

personalmente interesados, con prescindencia de las necesidades públicas.

- No hablaremos de corrupción y acciones ilícitas de las autoridades gubernamentales. Ello es tema que corresponde al derecho penal común. Pero el refrán dice que “la ocasión hace al ladrón”. Si meto la cabeza en la boca del león es probable que el animal se quede con ella. La experiencia argentina en cuanto a regímenes promocionales fue por lo general negativa, en muchos casos los beneficios se aprovecharon para fraudes escandalosos.
- Ello dio lugar a una conducta gubernamental igualmente reprochable, ya que el Estado revocó retroactivamente e indiscriminadamente este tipo de medidas en abierta violación a los derechos adquiridos de todos aquellos, que de buena fe, realizaron las inversiones requeridas. Una lamentable cadena de acciones dolosas y errores jurídicos que pudo haberse evitado.
- Los obsequios tributarios desfiguran los tributos y hacen olvidar su verdadera esencia (Villegas, 2003, Pp. 267-268).

Con relación a este último tema, nos referimos una vez más a los llamados “impuestos de ordenamiento”. Si el propósito principal de estos tributos no es el de obtener ingresos, sino de impulsar acciones que se supone provechosas, ello es en detrimento de ingresos para cubrir gastos públicos. Pero el fin primero y principal del tributo no ha sufrido cambios desde su origen, y consiste en brindar los medios para la satisfacción de las necesidades públicas en la medida en que éstas no puedan ser financiadas por otros ingresos genuinos. Son dignas de elogio las acciones que promueven actividades útiles para el país y sus regiones, pero el criterio básico para valorar la política tributaria es el rendimiento

suficiente de las fuentes genuinas que permitan una positiva acción de gobierno.

➤ **El Principio de Igualdad en el Perú:**

En nuestro país, la norma fundamental es la que regula dos formas de igualdad (Igualdad General e Igualdad Tributaria). Primero, se hace referencia a la igualdad genérica cuando expresa en el Art. 2, inc. 2 que: “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 cualquier otra índole”, y posteriormente en el Capítulo destinado al Régimen Tributario y Presupuestario, regula la garantía de igualdad tributaria al expresar que: “El Estado, al ejercer su potestad tributaria, deben respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad...”

Así podemos observar, que el derecho a la igualdad es también un principio rector de la organización del Estado social y democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos, por lo que a pesar de la evidente afinidad, el principio de igualdad genérica es distinto al principio de igualdad tributaria. El primero es una igualdad objetiva referida a las personas consideradas por sí mismas, sin más diferencias que aquellas que surgen de las propias necesidades sociales. Por el contrario la igualdad tributaria, no tiene en cuenta a la persona en sí, porque esa proyección aparentemente buena, sería injusta desde el punto de vista tributario. La igualdad se relaciona en este ámbito, con la capacidad contributiva más que con las personas en sí, siendo ellas tomadas en consideración a efecto de conocer al sujeto que siendo titular de la riqueza, será a quien el supuesto de hecho tributario le atribuya la producción de un hecho generador convirtiéndolo en deudor tributario.

El Tribunal Constitucional, ha reconocido éste principio en su sentencia N° 1279-2002-AA/TC, en la que señala expresamente lo siguiente:

“El derecho de igualdad, en efecto, no sólo se proyecta prohibiendo tratamientos diferenciados, sin base objetiva y razonable, en el contenido normativo de una fuente formal del derecho, sino también en el momento de su aplicación. Ella se ha de aplicar por igual a cuantos se encuentren en una misma situación, quedando proscritas, por tanto, diferenciaciones basadas en condiciones personales o sociales de sus destinatarios, salvo que estas se encuentren estipuladas en la misma norma. Impone, pues, una obligación a todos los órganos públicos de no aplicar la ley de una manera distinta a personas que se encuentran en casos o situaciones similares. Esta dimensión del derecho a la igualdad vincula, esencialmente, a los órganos administrativos y jurisdiccionales, los que son los llamados a aplicar las normas jurídicas”

Pero 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 tratamiento diferenciado será calificado como “discriminatorio”, y, por tanto, inconstitucional.

Sobre el particular, en la **STC N° 0048-2004-PI/TC** 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 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 y, por tanto, frente a una desigualdad de trato constitucionalmente intolerable”

Un ejemplo de ello constituye el reconocimiento por parte del TC, de la vulneración del derecho a la igualdad en materia tributaria dispensado por el art. 2°.4 de la Ley N° 27360, al establecer que sólo las avícolas que utilicen el producto nacional gozarán de determinados beneficios, no siendo aplicables tales beneficios a las empresas avícolas que utilicen o consuman el producto importado. De acuerdo con la posición del Tribunal la diferencia de trato entre 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”.

Cabe señalar, que el Tribunal Constitucional Peruano, ha diseñado el test de igualdad como un mecanismo de control constitucional en reiterada jurisprudencia. Así tenemos la **STC N° 00013-2007-AI/TC** se puede leer lo siguiente: “Este Colegiado en diversa jurisprudencia (entre ella, STC N° 0006-2006-PI/TC, STC N° 0023-2005-PI/TC, STC N° 0025-2005-PI/TC) ha venido a utilizar, con el fin de analizar la existencia de discriminación en un caso concreto, el test de igualdad, el mismo que consta de seis pasos: (a) Determinación del tratamiento legislativo diferente: la intervención en la prohibición de discriminación; (b) Determinación de la “intensidad” de la intervención en la igualdad; (c) Determinación de la finalidad del tratamiento diferente (objetivo y fin); (d) Examen de idoneidad; (e) Examen de necesidad; y, (f) Examen de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación”.

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 (Gamba C., 2008, p. 112).

C) Principio de Capacidad Contributiva:

Numerosos países han incluido la capacidad contributiva como principio de imposición en los textos constitucionales:

El Art. 31.1 de la Constitución Española dice: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”.

El Art. 53 de la Constitución Italiana preceptúa que “todos son obligados a concurrir a los gastos en razón de su capacidad contributiva”

Asimismo, lo hayamos expresamente consagrado en las constituciones de Grecia, Albania, Venezuela, Ecuador, Turquía, Santo Domingo, Jordania, Bulgaria, Marruecos, Somalia, entre otras muchas.

Sin embargo, la capacidad contributiva ha sido objeto de severas objeciones doctrinales y de mordaces ataques, tanto al principio en sí mismo como a la forma en que se lo pretende aplicar prácticamente. En términos desfavorables se expiden, Becker,

Giannini, Dalton, Einaudi, Pérez de Ayala, Giuliani Fonrouge, Cocivera, Romanelli-Grimaldi, Maffezzoni, entre otros.

Los argumentos son múltiples. Según Becker es una locución ambigua que se presta a las más variadas interpretaciones, y una de las mejores representantes del “manicomio tributario”. Según Giannini, es un concepto parajurídico que interesa el economista y no al jurista. Para el inglés Dalton la capacidad contributiva debe ser desterrada de todo estudio medianamente serio. Einaudi opina que es sólo un par de palabras que cuando se las quiere tomar se escurren entre los dedos. Según Pérez de Ayala, nadie se atreve a negarla pero cada cual la entiende y aplica como se le ocurre.

La andanada de críticas e ironías para la capacidad contributiva se reiteran en numerosos autores. No obstante también un elevado número de autores han tratado con seriedad el tema y lo han desarrollado extensamente, aceptando la validez jurídica del principio.

Entre ellos, encontramos a Neumark, quien reconoce que la capacidad contributiva no es un concepto “precisamente preciso”. Sin embargo, opina que es posible definir con bastante exactitud, al menos en una misma época y en países con instituciones o ideas similares, ciertos criterios decisivos para definir y caracterizar el principio.

Sostiene Pérez Royo (2007), que:

“En un ordenamiento constitucional, dicho principio cumple tres funciones: En primer lugar, sirve de fundamento de la imposición o tributación, exigiendo que la potestad tributaria del Estado busque riqueza allí donde efectivamente exista riqueza. En segundo lugar, funciona como límite para el legislador en la configuración de los tributos, lo que supone que quien ejerza la potestad tributaria no pueda establecer tributos sino es tomado como presupuestos

circunstancias que sean reveladoras de capacidad económica y modulando la carga tributaria de cada contribuyente en función de la intensidad con que el mismo se ponga en manifiesto el mencionado índice de capacidad económica. Y, en tercer lugar, como programa u orientación para el mismo legislador en cuanto uso de ese poder”.

Según Groves, no se ve que la cosa pueda ser de otra manera. Destaca que razones del más elemental sentido común explican el consenso que logra este concepto. Los gobiernos constituyen una de las empresas colectivas o comunes que están obligadas a servir a los ciudadanos como un conjunto, a protegerlos y a aumentar el bienestar general. ¿Qué más natural y justo que repartir las cargas de acuerdo con la capacidad de pago de cada uno?

Explica Ferreiro Lapatza (1992) que los textos constitucionales actuales consagran el principio de la “capacidad económica” (a lo que nosotros llamamos capacidad contributiva), pero ésta es una forma de entender la generalidad y la igualdad tributaria. Es un prisma, un cristal, un punto de vista sobre lo que en realidad debe entenderse por igualdad y generalidad. Un modo de aplicación que se halla hoy universalmente consagrado. No puede sino admitirse, sencillamente, porque no puede hacerse pagar a quien no puede. Ello es tan injusto como hacer pagar lo mismo al titular de una gran fortuna y al más humilde de los ciudadanos.

En la misma tónica, el **Tribunal Constitucional Español** tiene dicho: *“Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta potencial o actual, en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional quede a salvo”* (Sentencia 37, del 26/3/87).

En España, empero, se asume el concepto de capacidad contributiva como el de capacidad económica, entendido como el

fundamento del deber de contribuir a sostener el gasto público, así como la medida o razón de cada contribución individual, como fuente común de los principios enunciados en el artículo 31.1 de la Constitución de ese País, que pueden sistematizarse en lo siguiente:

- No es el único criterio para regir la tributación y por tanto que por sí solo exprese la idea de justicia en materia tributaria, sino que convive con el de igualdad y progresividad, que en suma constituyen la fórmula del tributo justo.
- Es el presupuesto base de la imposición que hace operativos el resto de los principios que rigen los tributos, es la noción integradora de todos ellos.
- Su finalidad constitucional no se reduce a recordar el deber general de tributación de los ciudadanos para solventar el gasto público empero sirve para dar o negar legitimidad a la realización práctica de dicho deber.
- Debe informar todo tipo de prestaciones patrimoniales públicas establecidas por la ley, susceptibles de procurar ingresos públicos, por lo tanto sirve para guiar la actuación equitativa del gasto público.

Por su parte Sáinz de Bujanda, señala que la capacidad contributiva ha dejado de ser una idea de justicia que vive extramuros del ordenamiento positivo, para convertirse en un principio jurídico que aparece constitucionalizado y, por tanto, positivizado cuando está incorporado a un precepto constitucional. En tal supuesto, no es posible negar relevancia jurídica a la idea de capacidad contributiva, como hacen con notorio error las tesis que proclaman la naturaleza económica del concepto. Esas doctrinas confunden la eficacia operativa de la capacidad contributiva que tropieza con dificultades para su desenvolvimiento, con su

relevancia jurídica, que evidentemente existe al incorporarse a preceptos del ordenamiento positivo.

A su vez, se expiden a favor del principio Valdés Costa, Vanoni, Jarach, Micheli, Giardina, Lasarte, Moschetti y Cortés Domínguez, entre muchos otros. ***Por nuestra parte, coincidimos con esta segunda posición.***

En doctrina Argentina, Héctor Villegas, nos informa que la capacidad contributiva tiene cuatro implicancias trascendentales:

- Requiere que todos los titulares de medios aptos para hacer frente al tributo contribuyan, salvo aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo quedan al margen de la imposición.
- El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que quienes tengan mayor capacidad económica tengan una participación más allá en las rentas tributarias del Estado.
- No pueden seleccionarse como hechos imponibles o bases imponibles, circunstancias o situaciones que sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.
- En ningún caso el tributo o conjunto de tributos que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se atenta contra la propiedad, confiscándola ilegalmente.

Finalmente este autor, considera a la capacidad contributiva como la base de todos los principios materiales: “La generalidad exige la no exención (salvo motivos razonables) de quienes tengan capacidad contributiva; la igualdad quiere que no se hagan arbitrarios distingos, sino los que sean fundados en la capacidad contributiva (salvo fines extrafiscales); la proporcionalidad garantiza contra progresividades cuantitativas que no se adecuan a la

capacidad contributiva graduada según la magnitud del sacrificio que significa la privación de una parte de la riqueza; la confiscatoriedad se produce ante aportes tributarios que exceden la razonable posibilidad de colaborar al gasto público; la equidad y razonabilidad desean la justicia en la imposición y tal concepto está expresado por la idea de que cada cual responda según su aptitud de pago”

➤ **El Principio de Capacidad Contributiva en el Perú:**

Este es un principio que no está considerado expresamente en la Constitución Peruana de 1993, lo cual no es obstáculo para señalar que se ha convertido en una salvaguardia o garantía frente al poder tributario omnímodo y arbitrario del Estado, en la medida que encausa el ejercicio de esa potestad a través del Derecho.

Consideramos, que el principio de capacidad contributiva se encuentra implícito en el texto constitucional ya que deriva del hecho de ser complementario al principio de no confiscatoriedad y consustancial al de igualdad, ya que éste último no puede ser operado sin la ayuda del principio de capacidad contributiva, cuando se observa la capacidad de contribuir de las personas físicas y jurídicas, ésta capacidad subordina al legislador y atribuye al órgano jurisdiccional el deber de controlar su efectividad, en cuanto poder de control de la constitucionalidad de las leyes y de la legalidad de los actos administrativos.

Según informa César Gamba Valega: Se trata, que las personas que sean llamadas a soportar la carga económica de los tributos, revelen una manifestación de riqueza, concreta, suficiente y presente, como para poder cumplir con sus obligaciones tributarias. Funciona, a la vez, como un presupuesto que legitima la aplicación

del tributo y como un límite al legislador, pues este debe afectar únicamente manifestaciones de riqueza exteriorizadas por el obligado tributario.

De este modo, se tiene la condición de obligado tributario por realizar un hecho o por tener una situación económica determinada, como podría ser: ostentar la propiedad de un bien a una fecha, percibir una renta por alguna actividad profesional dependiente o independiente, entre otros. En todos los casos, pues, se presenta una situación económica concreta a la que se vincula el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

En rigor, el principio de capacidad contributiva se encuentra presente en la configuración de toda especie tributaria, graduándolas o fundándolas, según sea el caso. Los tributos “fundados” por este principio son los impuestos, especie que sufre la incidencia del principio en la propia descripción de su presupuesto de hecho. Por su parte, los tributos “graduados” por la capacidad contributiva son las tasas y las contribuciones, pues si bien el presupuesto de hecho de las mismas no es una manifestación de riqueza sino un acto de la administración pública, el principio repercute necesariamente en la graduación de la cuantificación de la obligación tributaria.

La capacidad contributiva se exterioriza en el mundo fenoménico a través de manifestaciones o si se quiere de índices reveladores de riqueza, los cuales pueden ser de tres tipos: la renta, el consumo y el patrimonio, que desde una óptica distinta pueden visualizarse como renta obtenida o generada, renta consumida y renta acumulada. Como bien apunta Menéndez, de las referidas manifestaciones de riqueza, la doctrina considera mayoritariamente que el índice más significativo es la renta, y en menor medida el patrimonio y el consumo. Así, en virtud del principio de capacidad

contributiva, un impuesto no debe incidir sobre un evento o circunstancia que no sea una manifestación de riqueza, siendo el principio una medida de cada contribución individual al sostenimiento del gasto público.

Asimismo, haciendo un reconocimiento expreso al principio de capacidad contributiva, el Tribunal Constitucional ha reconocido su carácter implícito indicando que el mismo se alimenta o fluye del principio de igualdad (STC N° 0033-2004-AI/TC).

En anteriores sentencias, el Tribunal Constitucional se había referido al principio de capacidad contributiva de forma indirecta, en el sentido de que la capacidad contributiva guarda un nexo indisoluble con el hecho sometido a imposición, consideración a partir de la cual el principio adopta un contenido concreto y se aleja de la posibilidad de ser relativizado por el legislador hasta desaparecer al momento de la generación del tributo (STC N° 1907-2003-AA/TC) distinguiéndola de la capacidad económica, siendo aplicable a los impuestos y en alguna medida a las tasas y contribuciones.

Finalmente nos quedamos con la definición hecha por el Tribunal Constitucional Peruano, en referencia al principio de capacidad contributiva: *“La aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, la que se sustenta en base a determinados hechos reveladores de riqueza”*

D) Principio de No Confiscatoriedad de los Tributos:

El principio de no confiscatoriedad de los tributos constituye uno de los principios rectores de la tributación consagrados de manera expresa en el Art. 74 de la Constitución Peruana.

Éste principio, básicamente se encuentra referido a la “interdicción de carga fiscal exorbitante o extraordinaria”. Se trata de que los sujetos llamados a contribuir no soporten una imposición tan alta

que implique una privación de su patrimonio. Por tanto, al constituir el límite máximo de la imposición, básicamente, el valor protegido con este principio es esencialmente, el derecho a la propiedad.

Nuestro TC ha efectuado menciones genéricas de los alcances de la interdicción de la confiscatoriedad, casi sin obtener consecuencias prácticas que importen verdaderos límites al legislador en la definición del Sistema Tributario. Así, por ejemplo, en la **STC N° 2727-2002-AA/TC**, el Tribunal Constitucional ha señalado que *“(...) se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada 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 subjetivo a la propiedad y, además, ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de Constitución económica”*.

Los contornos del principio de no confiscatoriedad son tan difusos que el propio TC se ha visto obligado a señalar que *“su contenido debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo”*, concluyendo que la transgresión de este principio se producirá cuando *“un tributo excede el límite que razonablemente se admite para no vulnerar el derecho a la propiedad”* (STC N° 2727-2002-AA/TC).

Lamentablemente, el TC no ha generado mayores parámetros que permitan definir en qué casos un tributo vulnera la capacidad económica por exceder este límite razonable. Ello convierte a la no confiscatoriedad en un principio vacío de contenido y con escasa aplicación práctica.

Sin perjuicio de ello, la jurisprudencia del TC ha delineado algunos conceptos vinculados que pueden ser útiles:

- La aplicación de más de un tributo sobre una misma operación o situación económica no determina necesariamente la confiscatoriedad, pues en estos casos lo que *“deberá analizarse es si, a consecuencia de ello, se ha originado una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, afectando negativamente su patrimonio”* (STC N° 2302-2003-AA/TC).
- Para acreditar la confiscatoriedad se requiere presentar documentos suficientes que demuestren que a consecuencia del pago del tributo se produzca una *“afectación real”* en el patrimonio del contribuyente (STC N° 2302-2003-AA/TC).
- El *“monto íntimo”* de la alícuota aplicable en un tributo *“desvirtúa la posibilidad de atribuir, en abstracto, un carácter confiscatorio al tributo regulado”*, en un proceso de inconstitucionalidad (STC 0004-2004-AI/TC).
- La confiscatoriedad puede evaluarse no sólo desde el punto de vista cuantitativo (cuando excede los límites de la razonabilidad), sino también *cualitativo*, *“cuando se produzca una sustracción ilegítima de la propiedad por vulneración de otros principios tributarios, sin que en estos casos interese el monto de lo sustraído, pudiendo ser incluso perfectamente soportable por el contribuyente”* (STC N° 0041-2004-AI/TC).
- El carácter temporal y extraordinario de un tributo podría matizar las exigencias del principio de no confiscatoriedad (STC N° 2727-2002-AA/TC).

Finalmente, referimos lo señalado por Gallego Peragón, que la confiscación tributaria supone una violación, por exceso, del principio de capacidad económica. La confiscación se produce cuando se grava la capacidad económica más allá de la capacidad contributiva. El principio de no confiscatoriedad es el límite superior de esa capacidad que impide que el poder tributario se extralimite,

es decir sobrepasa la capacidad contributiva a la hora de establecer y exigir el pago de tributos.

E) Principio de Respeto a los Derechos Fundamentales:

Otro principio que la Constitución ha previsto como límite de la potestad tributaria es el respeto a los derechos fundamentales. Este principio se condice con el carácter objetivo -además del subjetivo- que tienen los derechos fundamentales; es decir, instituciones constitucionales valorativas que informan al ordenamiento jurídico en su conjunto. 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.

En efecto, 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.

En virtud a este mandato, 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. Pero 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.

Se debe poner en relieve que la Constitución se refiere no a un 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.

En efecto, se puede llegar a afectar constitucionalmente los derechos fundamentales –eficacia vertical-, pero esa posibilidad es mas cierta con respecto a 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 esencia de dichos derechos y sobre el cual se han propuesto diversas teorías.

Según la teoría relativa, “el contenido esencia 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”. No existe, pues, en esta teoría, un contenido esencial preestablecido, sino que el mismo debe ser determinado mediante la ponderación.

La teoría absoluta, por el contrario, 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 accesorio 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.

Para la teoría institucional, 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 constitucionalmente reconocidos también como merecedores de 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.

No obstante y al margen de la teoría que se aplique, lo relevante es señalar que, en todos los casos, el Estado, al ejercer su potestad tributaria, debe cuidarse de no afectar el contenido esencial de los derechos fundamentales (Danós J, 2008, Pp. 143).

4.8.3. Principio de Constitucionalidad de la Norma Jurídica:

Si bien es cierto, éste principio no es propiamente tributario, constituye una requisito esencial que debe cumplir toda norma jurídica en cualquier rama del Derecho, por éstas consideraciones se ha decidido tratarlo brevemente ya que será muy valioso en la comprensión del tema de investigación.

El principio de constitucionalidad está inspirado en la tradición jurídica alemana, por el cual todos los poderes públicos y los particulares están sujetos a la Constitución.

En España también se le conoce como “principio de vinculación a la Constitución de todos los poderes públicos”, mientras que en América Latina por lo general se le conoce como Principio de Constitucionalidad. Sin embargo, debemos precisar que el principio de constitucionalidad no está concebido como tal en la naturaleza del Derecho Alemán, sino que está determinado a la acción que nace de la vulneración a la Constitución; es decir nos referimos a la acción de inconstitucionalidad, que se tramita bajo el proceso del mismo nombre.

Por ello, trataremos el Principio de Constitucionalidad y de su violación que es la inconstitucionalidad; la misma que puede ser de fondo o de forma.

A) Concepto:

Rodríguez Chávez, define a este principio como a la preeminencia de la Constitución sobre la ley, (...) ninguna ley puede ser contraria a la Constitución.

De la misma opinión es Rubio Correa (2005) determinando que el principio de constitucionalidad establece que la Constitución prima sobre cualquier otra norma del orden jurídico (artículo 51 de la Constitución) y que, en caso de incompatibilidad, se aplicará la constitucionalidad sobre la inferior se dejará sin efecto y quedará eliminada del orden jurídico (artículos 200, inciso 4; 202, inciso 1 y 204 de la Constitución)

En efecto, el principio de constitucionalidad, es el principio por el cual las normas de la Constitución se superponen a la ley; y establece, que en caso de oponerse en su forma material o formal, se aplicarán siempre las primeras.

B) Requisitos:

Según Marcial Rubio Correa para que el principio de Constitucionalidad se cumpla deben darse dos cosas:

- *La no aplicación de la Ley inconstitucional.*- Esta es la forma dispuesta en el segundo párrafo del artículo 138 de la Constitución. “En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera”.

- La declaración *de invalidez de la norma inconstitucional*.- Esta es la forma dispuesta en el inciso 4 del artículo 200 de la Constitución: “La acción de inconstitucionalidad procede contra las normas que tienen rango de ley; leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo”.

Además de lo anteriormente mencionado, debemos tener en cuenta que son Constitución para estos efectos los siguientes contenidos: Primero, el texto constitucional propiamente dicho, que incluye sus normas transitorias y finales, así como la declaración sobre la Antártida. Segundo, según el artículo 3 de la Constitución, no solo son derechos constitucionales los indicados en su texto sino, además, “otros de naturaleza análoga o que se fundan en la dignidad del hombre, o en los principios de soberanía del pueblo, del estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno”. Tercero, según la cuarta disposición final de la Constitución, “las normas relativas a los derechos y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretan de conformidad con la Declaración Universal de los Derechos Humanos y con los Tratados y Acuerdos Internacionales sobre las mismas materiales ratificados por el Perú”, por lo que la Declaración y los tratados forman parte del contenido de la Constitución. Cuarto, también es importante tener en cuenta el concepto de bloque de constitucionalidad: definido como “un conjunto normativo que contiene disposiciones, principios o valores materialmente constitucionales, fuera del texto de la constitucional documental”

C) Vulneración del principio de constitucionalidad: La Inconstitucionalidad.

Como hemos podido ver, el principio de constitucionalidad determina la supremacía de la norma constitucional sobre las demás normas, esto por el hecho de ser la Constitución la *lex legum* del sistema jurídico normativo. Estas violaciones a la constitucionalidad normativa cometidas por el legislador, determinan una ruptura del vínculo de armonía y concordancia plena que debe existir entre la Constitución y sus correlatos normativos en su diversos grados o niveles de especificidad.

Esta ruptura es llamada por la doctrina como la inconstitucionalidad de las leyes, la cual al ser originada por los legisladores ordinarios, delegados y, en general, por quienes de alguna manera ejercen función normativa produce, lo que en las palabras de Ernesto Blume, **el cáncer del cuerpo normativo**, el mismo que debe ser solucionado por un sistema de control de la Constitucionalidad; es decir, por el control difuso y concentrado, el primero, que se soluciona mediante el proceso de acción popular y el segundo, es resuelto mediante el proceso de inconstitucionalidad.

La inconstitucionalidad, está regulada por nuestra Constitución en el Artículo 200 inciso 4, donde se define como una Garantía Constitucional que procede contra toda norma jurídica con rango de ley que contraviene la Constitución en la forma o en el fondo.

Es por ello que al ser una Garantía Constitucional se la conceptualiza como la acción que se interpone con la finalidad de que al ser declarada fundada, se deje sin efecto la norma contra la cual va dirigida; esto es, se produzca un efecto análogo a la derogación.

Respecto a las Causales de inconstitucionalidad, es de verse que nuestra Constitución en su artículo 200 inciso 4, nos presenta en forma precisa dos causales por las cuales una norma jurídica

con rango de ley es declarada inconstitucional, estos son por ser contrarios a la Constitución por la forma o por el fondo, sin embargo, existen otras causales como son la directa, indirecta, parcial, total y la de omisión. Es por ello, que ***trataremos cada una de estas causales:***

- *Cuando la infracción se da en la forma.*- Esta infracción se produce cuando en la producción y publicación de las leyes y demás normas con rango de ley, no se observa el procedimiento que la Constitución establece. El procedimiento implica la competencia del órgano emisor y el trámite que debe seguir hasta la publicación de la norma.
- *Cuando la infracción se da en el fondo.*- Se produce cuando las leyes y normas con rango de ley contradicen a la Constitución en cuanto a su texto normativo.
-
- *Cuando la infracción es directa.*- Como puede notarse nuestra Constitución no hace mención de este tipo de infracciones; empero, conforme al artículo 75 de la Ley Procesal Constitucional la infracción directa se da cuando las leyes o normas con rango de ley que han sido enjuiciadas es considerada inválida a razón de haberse deducido en forma concreta que infringen a la Constitución. La invalidez constitucional se adjetiva directa porque la norma sometida al control es inconstitucional por afectar alguno de los límites (de forma o de fondo) que la constitución (directamente) ha establecido en su proceso de producción.
Un buen ejemplo de infracción “directa” la proporciona el segundo párrafo del mismo artículo 75 del Código Procesal Constitucional, al señalar que un decreto legislativo, decreto de urgencia o una ley pueden ser declarados inconstitucionales, si

es que ellos regulan una materia que la Constitución reserva a la ley orgánica.

- *Cuando la infracción es indirecta.*- Según Carpio Marcos Edgar, nos dice que estamos ante una infracción indirecta cuando el juicio de invalidez constitucional no resulta de la confrontación entre la ley y Constitución; sino de un esquema trilateral. Una determinada norma con rango de ley será inconstitucional por haber infringido un límite impuesto por una norma de su mismo rango, a la que la Constitución le encomendó precisamente esa función; esto es, la de establecer límites.

El mismo autor nos dice que el caso más emblemático, pero no el único, de inconstitucionalidad indirecta suele representarse en el control de constitucionalidad de los decretos legislativos, particularmente en aquellos casos en los que se juzga si se producto o no violación de los límites temporales y materiales que la Constitución encarga fijar a la ley autoritativa.

- *Cuando la infracción es parcial.*- Cuando alguna o algunas de las disposiciones de la ley infringen la Constitución, siendo constitucionales las demás disposiciones. Se entiende que, es este caso, la inconstitucionalidad es en el fondo porque si fuera en la forma serían inconstitucionalidad todas las disposiciones de la ley o de las normas con rango de ley.
- *Cuando la infracción es total.*- Rodríguez Domínguez Elvito, nos informa que este tipo de infracción se da cuando la ley o norma con rango de ley infringen la Constitución en forma completa, en este caso dicha infracción puede ser por el fondo o por la forma.

SUBCAPÍTULO VI: RESERVA DE LEY

La utilización de la denominación “principio de legalidad” como sinónimos de “principio de reserva de ley” resulta común en el argot jurídico, hecho que se evidencia al repasar la doctrina al respecto, dado que ésta se divide en dos posiciones: una que postula la independencia entre ambos conceptos, comprendiéndola más bien como una relación de género a especie; y la otra, que opta por la unificación de conceptos, la que responde – en algunos casos – al fenómeno evolutivo al que están expuestas casi todas las instituciones jurídicas; e incluso hay algunos autores que los utilizan indistintamente, atendiendo más a una cuestión de didáctica que a una fundamentación doctrinaria.

Por dichas razones, consideramos necesario, hacer un deslinde entre ambas instituciones jurídicas, para luego dejar sentada nuestra posición al respecto y ocuparnos del estudio y análisis del principio constitucional de reserva de la ley.

1. Posiciones doctrinarias sobre la unificación o separación de conceptos:

Al respecto, en un primer grupo, tenemos a los profesores peruanos: Hernández Berenguel y Vidal Henderson (1994), quienes forman parte del grupo de doctrinarios que se inclinan por la unificación de conceptos, al sostener: “En cuanto al principio de reserva de legalidad, que en rigor supone que ningún tributo puede ser creado a no ser por ley expresa dada por el Parlamento que legisle en nombre del pueblo...” (p. 18).

Fernández Segado, al tratar el principio de legalidad dice: “Es bien sabido que el principio de reserva de ley, que también podemos llamar de legalidad tributaria, consiste en atribuir en exclusiva al legislador ordinario, (...), la regulación de una determinada materia...”

Según opinión César Gamba: “... No cabe diferenciar la exigencia por la cual un tributo debe establecerse necesariamente por una norma con rango de ley (principio de legalidad, según dicha posición) con aquella que ordena que sólo sus elementos

esenciales lo sean (reserva de ley), pues ambas son manifestaciones de la misma exigencia”

Una posición interesante es la de Ferreiro Lapatza, para quien la Reserva de Ley no constituye un principio tributario a diferencia del de legalidad. Según este jurista español, la reserva de ley es el mecanismo técnico a través del cual se hace efectivo y concreto el principio de legalidad: “... pues entiendo que nadie ha defendido nunca que la reserva de ley tributaria conduce a la necesidad de que la Ley regule todos los aspectos del tributo hasta llegar al absurdo de que la Ley tenga que regular también, por ejemplo, el horario de ventanilla de los órganos recaudadores. Así, pues, si nunca se entendió que la reserva de ley deba extenderse a toda la materia tributaria, no cabe –desde nuestro punto de vista, claro está- establecer una diferenciación atendiendo al hecho por el cual sólo algunos elementos del tributo deben regularse por una norma con rango de ley...”

Finalmente, se une a éste primer grupo, De La Garza (2006), quien siguiendo a la Suprema Corte de su país, para quien la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado Mexicano, está encargado de la función legislativa (...), sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la Ley (...).

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

Amorós, también encuentra una diferencia entre legalidad y reserva de ley al señalar que lo primero significa la sumisión de la actividad administrativa a la ley, mientras que lo segundo impone que la regulación de determinados tributos, ha de hacerse necesariamente por ley formal.

Los que forman del otro grupo, tenemos a: Pérez Royo (2007) quien sostiene la diferencia entre ambas figuras jurídicas: “A mi juicio es preferible el uso de la expresión (reserva de ley), empleada fundamentalmente en la literatura italiana y germánica, porque de esa manera se evitan confusiones con el principio de legalidad de la función administrativa, que es cosa distinta, como es sabido”; Alonso González (Jurisprudencia Constitucional Tributaria Española) “la delimitación de un ámbito material determinado respecto del cual sólo cabe regulación a través de una norma con rango de ley, y en ese caso es preferible hablar de la llamada reserva de ley tributaria; y cuando el principio de legalidad actúa como cobertura exigida para todo acto proveniente de la Administración hablaríamos, entonces, de principio de legalidad de la Administración”; EUGENIO SIMON ACOSTA sostiene que “el principio de legalidad debe ser hoy diferenciado netamente del principio de reserva de ley, que es el que, desde mi punto de vista, expresa esa necesidad de que sea precisamente la ley la que regule determinados aspectos del tributo. El principio de legalidad es el que establece las relaciones entre la norma general o el ordenamiento (...) y el acto singular o acto singular o acto administrativo, entre norma y administración”

Por su parte, en doctrina Argentina, OSWALDO CASÁS, nos da nota de ésta diferenciación, indicando que el principio de legalidad excede lo fiscal, y reconoce un alcance amplio, en tanto se exhibe como una de las características propias del Estado de Derecho, importa la subordinación del obrar de la administración a la ley; mientras que la reserva de ley convierte (...) en un ámbito en el cual solamente puede actuar la ley formal material.

Así, en nuestro medio, la corriente mayoritaria parece inclinarse por afirmar que el principio de legalidad exige que la creación o aprobación de tributos deba realizarse por normas de rango equivalente a la ley; mientras que por el principio de reserva de ley se exige que sólo la regulación de determinados aspectos del tributo se encuentre reservada exclusivamente a dichas normas y no al reglamento. De acuerdo a ello, pues,

para el primero (principio de legalidad) la aprobación o establecimiento por ley de un tributo se requiere una norma con rango de ley. Por su parte, por el segundo (reserva de ley), solo se exige que algunos elementos (esenciales) del tributo vengán fijados en una norma con rango de ley.⁶⁴

Es decir, el principio de legalidad exige la conformidad de las actuaciones administrativas al ordenamiento jurídico, impidiendo que éstas contravengan el marco trazado por la ley, sino también por el Derecho en su conjunto. De este modo, se excluye cualquier actuación libre de Derecho, pues si una actuación determinada no es susceptible de valoración en términos de legalidad, al menos lo será en base a los principios jurídicos, los valores constitucionales y los derechos fundamentales.

En conclusión, las decisiones administrativas en materia tributaria siempre deben estar sometidas al ordenamiento jurídico (principio de legalidad) -¡qué duda cabe!- pero no siempre el texto constitucional exigirá una determinada programación de las decisiones administrativas, lo que dependerá -en buena cuenta- de las exigencias regulativas que se deriven de la reserva de ley en cada supuesto concreto. En unos casos, se requerirá un grado de concreción suficientemente rígido, mientras que, en otros, simplemente bastará con una habilitación genérica como más adelante se explicará.

Para nosotros, nos unimos al parecer de la diferencia de conceptos pues debemos asumir que el principio de reserva de ley, protege a los ciudadanos, quienes representados en un parlamento, pueden decidir si debe establecerse la creación de un nuevo tributo, la modificación de los elementos o cuantía de este, su extinción o la exoneración de su cumplimiento a determinados contribuyentes. Ahora, con respecto al principio "No hay tributo sin ley", de lo que se trata es que la ley debe ser expedida por el Congreso de la República y no por cualquier norma emitida por órgano distinto y que tenga rango de ley, con la salvedad de lo prescrito en el Art. 74° (reserva relativa) referido al caso del decreto legislativo por delegación, que será estudiado en su oportunidad.

⁶⁴ Son de la misma opinión Iglesias Ferrer, César y Lozano Alvarado, Nelson.

A continuación, trataremos en primer lugar el principio de Legalidad, a fin de diferenciarlo con el principio materia de estudio de la presente investigación, el Principio de Reserva de Ley.

2. Principio de Legalidad:

El presente principio descansa en el aforismo “nulum tributum sine lege”, el cual es una fórmula usada en el Derecho Constitucional Tribunal tomado en préstamo del Derecho Penal⁶⁵, y es una de las garantías más importantes con que cuentan los contribuyentes. Es lo que, en doctrina, se conoce como Principio de Legalidad en materia tributaria y se considera una de las bases sobre la que se estructura el derecho tributario en general.

El principio de legalidad se constituye como una precisión en el ámbito tributario de aquél derecho fundamental de toda persona consagrada en el artículo 2º, numeral 24, inciso a) de nuestra Constitución, el cual prescribe: “Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe”. Según esta norma, el ejercicio del poder del Estado –en cualquiera de sus formas-debe ser ordenado por normas jurídicas de los miembros de nuestra comunidad política. Con esto también se busca salvaguardar la seguridad jurídica permitiendo tanto a los gobernantes como a los gobernados conocer anticipadamente sus competencias, obligaciones, derechos y libertades.

José Oswaldo Casás (2003) indica al respecto que, “es necesario enfatizar que el principio de legalidad puede ser considerado en la rama jurídica tributaria desde dos perspectivas diferentes. La primera, referida a las fuentes del derecho y la jerarquía de los preceptos apta para ejercitar la potestad tributaria normativa. La segunda, atinente al obrar de la administración y a su sometimiento a la ley en el ejercicio de la potestad tributaria aplicativa” y citando a José Pedro Montero Traibel, señala que el “El Estado actúa en el plano abstracto o ideal, dictando normas generales, antes de que ocurran los hechos materia de la regulación, mientras que en el segundo actúa en el plano concreto o real, respecto de cada individuo y de cada situación, y después de que han ocurrido los hechos normados.

⁶⁵ “Nullum crimen sine lege”. No hay crimen sin ley previa.

En materia fiscal, en el primer caso, el Estado a través de los poderes autorizados por la misma Constitución, hace uso de la potestad tributaria para dictar las normas jurídicas que establecen cuales son los hechos afectos al pago de tributos, mientras que en el segundo, el Estado, a través de sus respectivos órganos de administración y de ejecución, determina o constata, luego de ocurridos los hechos afectos a tributación, quién es la persona que debe realizar el pago, así como cual es el importe de la deuda, y finalmente, a su vencimiento, exige el pago de la misma.

El principio de legalidad pone límites a ambas formas de actuación del Estado mediante un doble control. Augustín Gordillo, citado por Geraldo Ataliba (1992), señala sobre el particular que “el individuo aparece así protegido contra los avances injustos de los poderes públicos en una doble faz: por un lado, que la administración respete a la ley, y por otro, que el legislador respete a la Constitución” (p. 06)

Así, de una parte, el principio de legalidad consiste en que la Administración Tributaria, como parte del Poder Ejecutivo, tiene limitada su actuación por la ley. Esto es, el acto administrativo específico por medio del cual el Estado como sujeto acreedor requiere al ciudadano el pago de un tributo determinado debe estar enmarcado dentro de la norma legal general que haya establecido el cobro de ese tributo. Como decían los antiguos romanos, *nullum tributum sine lege*.

El marco del mundo tributario siempre lo establece la ley. Si no hay una ley que establezca un tributo sobre un hecho determinado queda incólume el derecho de propiedad de los ciudadanos cuando realizan tal hecho. Por esta razón, el principio de legalidad excluye la aplicación de tributos por medio de la analogía, cuyo objeto, como se sabe, es llenar los vacíos de la ley, extendiéndola a supuestos de hecho que no están comprendidos en la misma, pero que tienen un notorio grado de afinidad con las situaciones reguladas. Teniendo en cuenta que la existencia del tributo depende de su regulación conforme a las normas del derecho tributario material, es claro, entonces, que no se puede recurrir a la analogía en ese campo del derecho tributario. También está excluida la analogía en lo que atañe al derecho penal tributario. Solo puede ser aplicada en los campos del derecho tributario formal y del derecho procesal tributario.

De otra parte, debe tenerse presente que el Poder Ejecutivo también tiene facultades normativas, pero de nivel inferior a la ley, como es el caso de los reglamentos, que también son de aplicación general como la ley. **En nuestro país, conforme al numeral 8 del artículo 118 de la Constitución Política** corresponde al Presidente de la República ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas. Este tipo de actuación del Poder Ejecutivo también está limitado por la ley, porque sus miembros, salvo el Presidente de la República y los Vicepresidentes, no son elegidos por el pueblo. El Poder Ejecutivo no tiene, entonces, una total representación popular, como el Poder Legislativo. **En términos generales, el establecimiento de tributos por parte del Poder Ejecutivo no cumple a cabalidad el principio de la autoimposición por parte del pueblo. Esta subordinación ante la ley de los reglamentos y otras normas administrativas generales que dicte el Poder Ejecutivo constituye el principio de reserva de ley**, que como *parte integrante del principio de legalidad*, también es un límite formal a la potestad tributaria que establecen los textos constitucionales.

Siguiendo a Araoz Villena (2006), algunas formas de inobservancia del Principio de Legalidad son las siguientes:

“... c) Se incumple el principio de legalidad cuando los órganos de administración o de cobranza de tributos de los distintos niveles del Estado arbitrariamente aplican tributos no creados por una norma constitucionalmente idónea, a través de resoluciones de determinación u órdenes de pago. Estas acotaciones se basan generalmente en interpretaciones indebidas o aplicaciones analógicas de las administraciones tributarias, conforme a las cuales se pretende extender los tributos creados conforme a ley a situaciones de hecho que no fueron previstas por el legislador o simplemente se cobran tributos no establecidos por ninguna ley. En el mismo sentido, también se viola el principio de legalidad cuando dichas administraciones, mediante tales interpretaciones y analogías, extienden las regulaciones legales sobre los elementos fundamentales del tributo a situaciones no previstas. d) La expedición de leyes con carácter retroactivo también viola el principio de legalidad. En efecto, existe una estrecha vinculación entre el principio de la aplicación irretroactiva de las leyes con el principio de legalidad, pues

para este último, para que haya seguridad jurídica y certeza, la ley siempre debe preexistir respecto de los hechos a los que se aplique dicha ley. Al respecto, siguiendo la teoría de los hechos cumplidos, el artículo 103 de la Constitución Política establece que, “la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos”. En similar sentido, el artículo 109 de la Constitución nos dice que “la ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte” El principio de la irretroactividad de las leyes también tiene su fundamento en seguridad jurídica y la certeza. Como se ha indicado anteriormente, para el derecho es de capital importancia que quienes actúen en la vida de relación conozcan con certeza y con la debida anticipación cuál es el marco jurídico que regula sus actuaciones. Si fuera posible que con posterioridad a tales actuaciones el legislador pudiera variar dicho marco jurídico, es obvio que ello motivaría una evidente inseguridad jurídica para quienes ya hubieran actuado, pues se les cambiarán las reglas cuando los hechos ya estuvieran cumplidos. Por esa razón, las leyes sólo deben aplicarse a los hechos que ocurran en el futuro, no a los hechos que ocurrieron en el pasado. En ese sentido, las leyes retroactivas también violan el principio de legalidad.

e) Asimismo, violan el principio de legalidad las leyes que se dicten como interpretativas sin serlo en realidad. Las verdaderas leyes interpretativas son aquellas que declaran el correcto sentido y alcance de leyes dictadas con anterioridad y se reconocen porque al promulgarlas el legislador generalmente utiliza las palabras “interpretase”, “aclárase”, “precísase” u otra similar. La doctrina reconoce que las leyes interpretativas desde la entrada en vigencia de las leyes interpretadas, que son leyes anteriores. En el fondo, por tratarse de una interpretación de leyes anteriores, lo que importa es la vigencia de la ley interpretada. La ley interpretada y la ley interpretativa se refieren a la misma regulación, cuyo inicio de vigencia es el de la ley interpretada. Por tanto, la regla de derecho dispuesta por la ley interpretada y precisada por la ley interpretativa, debe regir desde la entrada en vigencia de la primera de ellas. Por esa razón, las leyes interpretativas se aplican retroactivamente, pues lo que importa es la vigencia de la ley interpretada no la de la ley interpretativa.

Sin embargo, muchas veces, el legislador oculta bajo la forma de normas interpretativas verdaderos cambios legislativos que contienen nuevas reglas de derecho, con el objeto de que éstas se apliquen retroactivamente. Estas falsas leyes interpretativas también violan el principio de legalidad, pues pretenden que tales reglas se apliquen en periodos de tiempo en los que todavía no estaban vigentes". (Pp. 127-132).

Así concluimos, que el Principio de Legalidad debe entenderse como la facultad del Estado de crear, modificar, suprimir o establecer la exoneración de un tributo, la misma que está reservada a la "Ley", entendiéndose por "ley", toda categoría normativa por la conforme a la Constitución se puede ejercer la potestad tributaria.

Entonces, se está respetando el principio en tanto se use el instrumento legal pertinente por su respectivo titular, dentro del campo de su potestad o poder tributario.

Así, los instrumentos normativos habilitados constitucionalmente para el ejercicio de la potestad tributaria y que, por lo tanto se considera "ley" para efectos del principio indicado son: La ley del congreso de la República, para cualquier tributo, el decreto legislativo del poder ejecutivo, para cualquier tributo establecido de acuerdo a las materias delegadas por la Ley autoritativa, el Decreto Supremo del Poder Ejecutivo, para las tasas del gobierno central y los aranceles y la Ordenanza para las contribuciones y tasas municipales.

3. Principio de Reserva de Ley:

3.1. Antecedentes.-

El principio de reserva legal surge como una manifestación de la lucha contra el absolutismo y sirve para que el pueblo por medio de sus representantes apruebe las cargas fiscales.

Es así como, durante casi diez siglos, el principio de legalidad, bajo la fórmula de "*no taxation without representation*" ha sido patrimonio indiscutible de los pueblos, los que, con mayor o menor intensidad, manifestaron a través de él, su deseo de regirse

por normas seguras y eficaces, que emanado de sus representantes, actuaran como garantía de sus derechos fundamentales.

Sobre el origen del principio de reserva legal, se ha documentado que éste se remonta al 31 de marzo de 1091, cuando Alfonso VI de España dirige un documento al obispo y a los habitantes de León sobre la imposición de un tributo extraordinario a los infanzones y villanos, en el cual especificaba que se imponía con el consentimiento de quienes habían de satisfacerlo.

Este criterio, es recogido más tarde por la Carta Magna dada por el Rey Juan Sin Tierra el 12 de junio de 1215, momento en el cual los Barones ingleses, pensando más en sus propias riquezas que en las garantías a dar al pueblo, obtienen del Rey la promesa de que los impuestos solo podrán imponerse por el Parlamento, órgano del cual los propios Barones eran miembros. El artículo 12º de esta Carta establece “no se podrá exigir fonsadera (scutage⁶⁶) ni ayuda (aid) en nuestro Reino sin el consentimiento general”.

Durante el reinado de Eduardo I se promulga la ley de *tallagio non concedendo* (1305), la que declara que el rey o sus herederos no impondrían ni percibirían impuesto o subsidio alguno sin el consentimiento de los arzobispos, obispos, condes, barones, caballeros, burgueses y otros hombres libres del Reino, con eso el principio de legalidad fiscal adquiere una formulación generalizada. En 1352 el Parlamento inglés convocado por el rey Eduardo III, como para complementar la disposición antes anotada, declaró y estableció que en lo sucesivo “nadie podrá ser obligado a prestar dinero al rey contra su voluntad, porque tal obligación es contraria a la razón y a las libertades del reino”.

En los siglos que sucedieron, la inobservancia de tales disposiciones – no obstante su vigencia – fue reiterada y evidente, por lo que, mediante el documento llamado Petición de Derechos (Petition of Rights), los lores espirituales y temporales y los comunes reunidos en Parlamento, solicitan al rey Carlos I (1628), su cumplimiento.

⁶⁶ Tributo exigido para atender gastos de guerra. Sus ingentes gastos y su demanda indiscriminada a los nobles hacía que muchos de ellos se fueran a la ruina.

Finalmente, en el año 1628, la Declaración de Derechos (Bill of rights), presentada por los Lores y Comunes a los Reyes Guillermo y María, príncipes de Orange, consagra unos postulados que se convirtieron en principios: *“Que nadie podía ser arrestado sino conforme a ley; y, que es ilegítimo todo impuesto no aprobado por el órgano legislativo”*

Tales postulados son recogidos por Estados Unidos en su Constitución de 1787 y Francia en la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano, en 1789. Ambos documentos fueron fuente principal de las gestas emancipadoras de los países latinoamericanos, quienes luego de obtener su independencia incorporaron a sus Constituciones este principio.

Pues bien, es así como la situación política y cultural de nuestros pueblos exige el conocimiento preciso de la normativa que los va a regir, la misma que es denominador común en todos ellos, distinguiéndolos únicamente sus características peculiares.

Es así que actualmente, tal y como señala nuestra Constitución en su Artículo N° 45°: “El poder del Estado emana del pueblo. Quienes lo ejercen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen...”, es decir, que son los representantes del pueblo quienes ejercitan el poder tributario.

3.2. Principios y Fundamentos que rigen la reserva de ley tributaria:

Fue Locke, quien con brillantez expuso la razón filosófica de este principio: “Es verdad que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de sus cuotas de protección debería pagar de su patrimonio su participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder de imponer y exigir tributos del pueblo, de ese modo atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno. Porque ¿qué derecho de propiedad

tengo yo sobre eso que otro puede tener la facultad de apropiarse cuando a él le plazca?"

De modo que, ante la exigencia de la concepción democrática del Estado, en donde descansa el Principio de Reserva de Ley, deben ser los representantes del pueblo quienes intervengan directamente en el dictado de los actos de poder público tendiente a obtener de los patrimonios de los particulares los recursos para su sostenimiento. Nada exterioriza más la posesión de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad, ya que la libre disposición de lo propio, tanto en lo particular como en lo público, es el rango más saliente de la libertad civil.

Es el Principio de Autoimposición el fundamento y la base sobre el cual se estructuró en el siglo XIX, el principio de Reserva Legal, pero con el advenimiento del Estado demoliberal ha comenzado a perder su eficacia, en tanto que, ya no puede ser entendido como prestación de consentimiento por parte de los ciudadanos, pues la estructuración democrática ya no se entiende con formas de democracia directa, sino representativa.

En tal sentido, resulta acertado lo prescrito por nuestra Constitución en su artículo 32° al señalar que "No pueden someterse a referéndum la supresión o la disminución de (...) normas de carácter tributario y presupuestal...", pues lo contrario significaría que, el Congreso, no obstante ser el representante de la voluntad ciudadana, sus leyes podrían ser derogadas por sus propios representados, pues conocida es la resistencia de éstos al cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que siempre van a significar para ellos, el desmedro de su propiedad, y no como la contribución al mantenimiento del Estado que forman parte.

Asimismo, en el Principio de Reserva de Ley, están contenidos otros principios cuya finalidad es evitar la arbitrariedad o la discrecionalidad del legislador al crear la norma tributaria, especialmente al fijar aquellos elementos fundamentales, a saber: El establecimiento del hecho imponible; el sujeto activo beneficiado con el mismo; definición de los sujetos pasivos a cargo de quien corresponderá la carga tributaria; los elementos cuantitativos del tributo como lo son base, tarifa, cuota, así como las exenciones; que como veremos más adelante, solo pueden ser determinados por el

legislador vía una norma jurídica producto de un proceso legislativo que cumpla con las formalidades constitucionales requeridas.

Por tanto, pasaremos lista de aquellos principios más importantes que rigen la reserva de ley tributaria, dirigidos especialmente al aspecto del órgano legislativo, detentador de la misma por obra del proceso Social Democrático del actual Estado de Derecho.

3.2.1. El Principio de Juricidad.-

Se define como la sujeción de la Ley a la Constitución, basado en la supremacía jerárquica de las normas que se contienen en ella, por ser éstas vinculatorias a todos los actos de los órganos pertenecientes al Estado.

Constituye una extensión del principio de jerarquía normativa, y tiende a proteger al individuo contra la arbitrariedad legislativa, ***se haya vinculada, en lo que respecta a su efectividad, al control jurisdiccional de las leyes***, cuya vigencia tuvo inicio en los Estados Unidos de Norteamérica.

En nuestro país, el control difuso que sujeta a la Reserva de Ley, está referido a la facultad de declarar inaplicables normas jurídicas (conforme lo que establece el artículo 138° de nuestra Constitución Política), ya que sólo se encuentra reservada para aquellos órganos constitucionales que, como el Poder Judicial, el Jurado Nacional de Elecciones o el propio Tribunal Constitucional, ejercen funciones jurisdiccionales en las materias que les corresponden.

3.2.2. El principio de jerarquía normativa y congelación de rango.

Esta idea aparece propuesta por Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández (2006), para quienes el principio de mérito se localiza en la parte formal de la reserva de ley.

Sostienen que la reserva legal no está constituida exclusivamente sobre una base material, entendida ésta como las materias reservadas a la ley por la

constitución, sino también sobre una base formal, como resultado de dos principios, el de jerarquía normativa y congelación de rango.

Lo anterior se funda, en una parte, en el *principio contrarius actus*, según el cual se obliga al creador de la ley para dictar una norma nueva, a darle un rango normativo por lo menos igual al de la norma o normas que se pretende sustituir o innovar; está basado en el concepto general de que para dejar sin efecto un acto jurídico se requiere de un acto contrario de la misma solemnidad, es decir, una vez que la ley define sus alcances, estos no podrán ser menores en calidad a los derechos ya ganados u otorgados a los gobernados.

La hipótesis se resume a lo siguiente: regulada una materia determinada por la ley, el rango normativo queda congelado, de manera que ésta no podrá ser objeto de una disposición de rango menor a la misma, como pudiera ser una disposición contenida en un Reglamento, sino que en todos los casos sólo una ley podrá incursionar en el ámbito material, que por obra del efecto de congelación, queda reservado para esta.

De acuerdo con los principios expuestos, todas las materias que queden encasilladas en el nivel de la ley, cualesquiera que sea su importancia objetiva así como su consideración constitucional, sólo podrán ser objeto de modificación o alteración por una ley formal, entendida esta como la que nace de un proceso legislativo propiamente determinado por la carta magna.

Las consideraciones reseñadas, no son más que consecuencia del respeto de la jerarquía normativa, que **obliga a que el Reglamento no pueda incursionar en aspectos contenidos en las regulaciones existentes con rango de ley**, bajo pena de incurrir en nulidad radical. Las ideas destacadas deberán estar presentes en las relaciones Ley-Reglamento, que tienen íntima conexión con el principio de reserva de ley.

3.2.3. Seguridad Jurídica:

Desde otro ángulo, sobre el particular tema de la seguridad jurídica, también José O. Casás, al referirse al tema de la reserva de ley como garantía del perfeccionamiento del Derecho, sostiene que dicho principio además de garantizar las libertades clásicas individuales, se ha convertido en un importante apoyo a la seguridad jurídica. Citando a Eusebio González García, al referirse al principio señalado y al conjunto de bases filosóficas, políticas y económicas, que conforman el Estado liberal de derecho, destaca del autor que este hace especial relevancia al papel que juega la ley como un instrumento que garantiza un trato igual de todos ante la ley frente a las frecuentes arbitrariedades y abusos del antiguo régimen, destacando la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, relacionado con el aspecto positivo del principio de seguridad jurídica; en tanto negativo, que actúa como mecanismo de defensa frente a las arbitrariedades de los órganos del Estado, lo que evidencia la íntima relación de la legalidad con la seguridad jurídica.

Todo lo anterior nos permite finalizar sobre la particular incidencia de la seguridad jurídica en la reserva de ley, que de acuerdo con las ideas de Montesquieu, ejerce una función básica de seguridad frente a las arbitrariedades del gobernante, de qué el ciudadano paga, por qué es necesario y lo que es necesario y cuándo y por cuánto, solamente si se hallara dicho y recogido así en la ley.

3.3. La Doble Extensión de la Reserva de Ley en materia tributaria.

César Gamba Valega opina que no existe identidad entre el “principio de “legalidad” y el de “reserva de ley”, reconociendo lo establecido por el Tribunal Constitucional en su Sentencia 00042 2004-AI/TC. Asimismo, un primer asunto que debe quedar claro para estudiar el instituto que nos ocupa es que la “reserva de ley” constituye un

mandato que la Constitución - y solo la Constitución - impone al Congreso de la República para que regule suficientemente determinados ámbitos del ordenamiento jurídico⁶⁷

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

En tal sentido, para que el mandato constitucional sea cumplido “efectivamente” es decir, para que la adopción real de la decisión corresponda al órgano legislativo y no al órgano administrativo-, se requiere que la programación de la actuación administrativa contenga parámetros, criterios, límite, pautas de decisión, que aunque sea en forma abstracta- orienten la decisión administrativa, y no que la dejen íntegramente en sus manos. Por contra, una ausencia total de parámetros decisorios⁶⁸, implicaría una renuncia del órgano legislador a favor de la Administración, para que sea ella la que adopte la decisión; es decir, se produciría aquello que precisamente la Constitución no quiere que ocurra⁶⁹.

⁶⁷ Desde este momento es necesario dejar sentada la posición del autor, por la cual los ámbitos reservados al legislador sólo pueden ser recogidos en una norma de rango constitucional, nunca por una norma de rango legal. Por ejemplo; que el legislador -mediante una norma con rango de ley, valga la redundancia- intente reservar para sí la regulación de determinadas materias. Bueno, pues, en este caso el efecto buscado (reserva de ley) no resultará alcanzable atendiendo a que fácilmente una ley posterior podría deslegalizar la materia, atribuyendo dicha potestad a las normas reglamentarias. Desde su punto de vista, éste podría ser el caso de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, el cual no sería más que un vano intento del codificador por consagrar la reserva de ley, quien en todo caso puede derogar de forma expresa o tácita sus propios mandatos. Por ello, la doctrina suele denominar a estos casos, como de “Preferencia de Ley” (congelamiento de rango), con el fin de diferenciarla de la “reserva de ley”, como instituto netamente constitucional. Otro asunto, sin embargo, sería que los mandatos de la Norma IV coincidan con los de la Constitución, pero en ese caso la “reserva de ley” derivaría del propio texto constitucional, y no de la Ley.

⁶⁸ En palabras del TCE, ello implicaría “una total abdicación por parte del legislador de su facultad para establecer reglas limitativas, transfiriendo esta facultad al titular de la potestad reglamentaria, sin fijar ni siquiera cuáles son los fines u objetivos que la reglamentación ha de perseguir”, vid., la STCE 83/1984, de 24 de julio.

⁶⁹ La reserva de ley no es una “simple reserva formal” que se satisface con una habilitación “al ejecutivo a dictar una norma de forma explícita o implícita, pero *sin disponer ningún criterio rector a su actuación*” o una “remisión en blanco al ejecutivo”; por contra, “una reserva legal parece

Como señala G. Casado Ollero -refiriéndose al artículo 31.3 de la Constitución española, que recoge la reserva de ley en materia tributaria - “la conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público (...) “habilitan”, a la vez que vinculan, al Legislativo estatal a un “mínimum” de predeterminación normativa que incluye aquellas prescripciones de carácter básico, necesarias y suficientes para cubrir las exigencias de una reserva constitucional de ley que tanto se vulnera por una “regulación normativa insuficiente”, como por una “remisión reglamentaria excesiva”.

En tal virtud, la “reserva de ley” en materia tributaria:

- Implica una obligación de carácter “positivo” dirigida al titular de la potestad “legislativa” para que regule las materias cubiertas por el principio, con un contenido material (densidad normativa) suficiente que permita controlar adecuadamente las decisiones-actuaciones administrativas emitidas en base a la norma habilitante. En este caso, pues, importa un límite importante a la atribución de potestades administrativas discrecionales.
- Importa una obligación de tipo “negativo” mediante la cual se limita al órgano legislativo a remitir a la potestad reglamentaria de la Administración Pública tales materias sin que previamente haya fijado los parámetros adecuados de la decisión. De este modo, ejerce una finalidad limitadora del ejercicio de la potestad reglamentaria.
- Constituye una garantía de los ciudadanos para que no se les exija aquellos tributos que no han sido establecidos suficientemente por una norma con el rango exigido por el texto constitucional.

comportar algo más: *la voluntad de garantizar la esfera privada frente a la decisión libre en su contenido del ejecutivo, la necesidad de mantener el juego minorías-mayorías y también la búsqueda de una colaboración entre las dos fuentes normativas desde el punto de vista de la materia a regular. Por ello hay que dar al principio de reserva legal un valor sustancial, exigiendo en estos casos un contenido normativo a la Ley de forma que no baste con que el reglamento esté autorizado, o se dicte en virtud de una ley, sino que desarrolle, complete, el contenido de una ley*

Pero, ¿qué elementos del tributo -y demás prestaciones coactivas- deben venir “necesariamente” y “suficientemente” configurados por una norma con rango de ley? Y hacemos hincapié en estas dos últimas condiciones (“necesariamente” y “suficientemente”), pues consideramos que la reserva de ley debe ser estudiada desde dos planos: el primero, uno “horizontal”, que pretende deslindar qué elementos del tributo se encuentran amparados por la reserva; y, el segundo, un plano “vertical”, referido al grado de concreción -o densidad normativa- con que dichos elementos deben venir regulados en una norma con rango de ley⁷⁰.

En torno a la determinación de estas materias (extensión horizontal), así como a la densidad con la que deben ser reguladas por la ley (extensión vertical) girarán nuestros esfuerzos en los próximos epígrafes⁷¹

3.3.1. Extensión Horizontal: ¿reserva de ley absoluta o relativa?

Ahora bien, ¿es posible interpretar que nuestro texto constitucional exige que toda la materia tributaria quede configurada en una norma con rango de ley?, o acaso ¿es suficiente que dicha norma cubra solamente los elementos esenciales o configuradores del tributo, pudiendo delegar en los reglamentos la regulación de lo restante?

⁷⁰ Recientemente, nuestro Tribunal Constitucional también se ha pronunciado sobre esta doble extensión de la reserva de ley: “horizontal” y “vertical”. Vid., la Sentencia 2762-2002-AA/TC, en cuyo fj. 9 se puede leer: “Este Tribunal, sin embargo, advierte que **estas exigencias 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. **Esta determinación o intensidad de la reserva se logra cuando se parte de un análisis de la reserva de ley tanto en su extensión horizontal como vertical**”.

⁷¹ El Profesor Jaime García Añoveros prefiere referirse a este mismo tema como la “*doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria*”: Una “relatividad en un primer sentido”: la reserva de ley no afecta “por completo” a toda la materia tributaria y una “relatividad en un segundo sentido”: La reserva de ley no afecta “por igual” a toda la materia tributaria. César Gamba Valega se acoge al excelente trabajo del profesor Tornos Mas, quien hace mención a una “extensión material u horizontal” de la reserva de ley, referida a las materias reservadas a ley por el texto constitucional, “y por tanto vedadas al reglamento independiente”; así como, de una “reserva vertical de ley”, cuyo objeto “atiende al contenido material que debe tener la ley de remisión”.

Así, pues, tal como ha sucedido en otras latitudes, cabría plantearse la cuestión respecto a si en la materia tributaria nuestro texto constitucional ha consagrado la reserva de ley de forma “absoluta” o “relativa”. Y, una primera aproximación del tema nos lleva señalar que el artículo 74 de la CP -al consagrar la reserva de ley- únicamente se ha referido a la creación, modificación, derogación o exoneración de los tributos. Es decir, la voluntad expresa del constituyente no ha sido que toda la materia tributaria venga predeterminada por ley, ni que todos los elementos del tributo cumplan tal exigencia –lo cual, evidentemente sería utópico-. Por el contrario, ello sólo sería imprescindible para aquéllas materias a las que se ha referido expresamente el texto constitucional (**creación, modificación, derogación o exoneración de los tributos**). Se trataría, pues, de una reserva de ley “relativa”.

Pero, si bien la conclusión señalada líneas arriba -acerca de la “relatividad” de la reserva- puede ser correcta, no consideramos que el argumento sustancial para ello sea una mera dicción literal utilizada por el constituyente en el artículo 74, sino que más bien se trata de consideraciones de orden lógico - si se quiere-, pues no resulta razonable - ni tampoco posible - que deba exigirse al legislador que regule toda la materia tributaria mediante ley, máxime teniendo en cuenta las abundantes cuestiones técnicas que ella contiene. Incluso ello tampoco resulta conveniente, pues cada modificación normativa requeriría del complicado procedimiento legislativo, pudiendo incluso constituir un freno para la lucha contra la evasión y el fraude fiscal.

Así, con respecto al Art. 74 de la Constitución Política del Perú, nuestro TC, en la sentencia 2762-2002-AA/TC (fj. 6), se ha pronunciado en el sentido que *“la reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa”*.

Pero, ¿cuáles son estos elementos esenciales del tributo que deben predeterminarse suficientemente en una norma con rango de ley?⁷²

⁷² Sobre este punto, lamentablemente el constituyente ha incurrido en un laconismo y en una parquedad reprochable, pues omite en forma absoluta hacer cualquier referencia a los elementos

Al respecto, podemos señalar que para considerar verdaderamente que una norma ha “establecido”, “regulado” o “creado” una prestación coactiva, necesariamente contener sus elementos de “identidad” y de “entidad”⁷³ o los elementos que determinan su existencia y cuantía, de lo contrario no lo habría siquiera creado o modificado.

Entre los primeros, se encontrarían aquellos elementos que permiten “identificar” a la prestación coactiva, tales como, el hecho imponible o presupuesto de hecho cuya realización da lugar al nacimiento de la obligación tributaria -o de cualquier otro deber tributario-, la determinación de los obligados a su pago (obligados tributarios) y, las exoneraciones y beneficios fiscales que les afecta. Por su parte, los segundos son los elementos “cuantificadores” de la prestación coactiva; es decir, aquéllos que fijan los criterios de determinación de la cantidad a pagar o conducta que debe ser prestada, tales como, la base imponible, la alícuota o tasa del tributo y el impuesto resultante⁷⁴.

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

del tributo que deben estar suficientemente regulados en la ley. Habría sido conveniente una mayor precisión en los términos de la Constitución, que hubiese permitido trazar un cuadro menos ambiguo de la reserva de ley tributaria en el seno de un texto constitucional que trabaja inequívocamente favor de la legalidad.

⁷³ La reserva de ley cubre todos aquellos elementos que afectan a la **identidad** o a la **entidad** de la prestación” ... “por establecimiento de un tributo ha de entenderse (...) la determinación (...) de aquellos elementos que afectan a la identidad y a la entidad –el an y el quantum- de la prestación”.

⁷⁴ “la ley debe determinar -directamente o mediante la fijación de criterios a desarrollar por fuentes secundarias- qué categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo; así como cuánto van a pagar”. Lo que le conduce a señalar que están comprendidas en la reserva “la designación del presupuesto de hecho o hecho imponible y del sujeto pasivo, por un lado (se trata de elementos de identificación del tributo); y de la base imponible y el tipo, por otro (elementos referentes a la entidad de la prestación)”.

Por contra, la habilitación a una norma de menor jerarquía estará permitida únicamente si el legislador previamente ha fijado los parámetros normativos suficientes que permitan un ejercicio de la potestad reglamentaria que no sea autónomo, sino que se limite a complementar con carácter subordinado los aspectos no esenciales desarrollados por las normas con rango de ley (parámetro de decisión).

Ahora, siguiendo con el análisis del artículo 74 de la Constitución, respecto a la supresión (derogación) de los tributos –como materia cubierta por la reserva-, debemos señalar que ésta no es más que una consecuencia de la jerarquía normativa requerida para la creación y modificación de los tributos, pues si para ello (crear y modificar) se requiere de una norma con rango de ley, no podría disponerse su derogación por una norma de menor jerarquía.

Por último, respecto a la mención que efectúa el artículo 74 de la Constitución sobre la inclusión del establecimiento de las exoneraciones en la reserva de ley, debemos señalar que ello resulta un tanto redundante, pues ya dijimos que los beneficios fiscales son elementos esenciales del tributo, y, como tales, pueden derivarse de los términos “creación” o “modificación” utilizados por el propio precepto.

3.3.2. Extensión Vertical de la reserva de ley tributaria: la diferente “densidad” de la ley en la regulación de los elementos cubiertos por el Principio.

No obstante ello, lo dicho aún no resuelve el tema acerca del grado de concreción (densidad regulativa) que le exige la Constitución a la “Ley” en la regulación de los elementos cubiertos por la reserva de ley, que es lo que trataremos de deslindar en el presente epígrafe.

Ya definimos cuales son los elementos que -por estar incluidos en la reserva horizontal de ley- no pueden ser delegados sin parámetros suficientes a la apreciación administrativa (reglamentaria o singular).

Toca ahora determinar cuál es el grado de concreción - es decir, la densidad normativa- que exige el texto constitucional al Parlamento en la regulación de estos elementos (reserva vertical de ley). En pocas palabras: ¿cuál es el

contenido material que deben tener las normas con rango de ley en la predeterminación de las materias reservadas en el ámbito tributario?

Lamentablemente esta cuestión ha sido la gran olvidada en el análisis del tema que han efectuado, tanto la doctrina nacional como los jueces y tribunales en el control que les corresponde. Efectivamente en nuestro medio la reserva de ley solo ha sido examinada desde el punto de vista de la reserva horizontal, limitándose, por tanto, a la verificación – lineal – de los elementos cubiertos por el principio, y si estos se encuentran regulados o no por una norma con rango de ley.

Así, siguiendo con este análisis lo primero que debemos tener en cuenta es que, si bien el legislador debe efectuar una regulación mínima de las materias cubiertas, que, por sí misma, evite toda actuación administrativa independiente de la ley, no por esta razón se encuentra obligado a regular rígidamente al detalle todos y cada uno de los elementos reservados a la ley⁷⁵, pues ello excluiría cualquier intervención de la Administración Pública - aunque sea mediante su potestad reglamentaria-, pudiendo sacrificar otros principios o valores constitucionales, que también son dignos de protección.

Es decir, así como la Constitución no exige a la ley que regule (horizontalmente) todos los elementos del tributo, tampoco le exige que predetermine (verticalmente) con una densidad de grado máximo todos los elementos del tributo amparados por el principio, pues en algunos casos bastará con que ésta fije los criterios para un posterior desarrollo normativo-reglamentario, siempre que éste se encuentre subordinado a la ley. En efecto, una regulación extremadamente densa de los elementos cubiertos por la reserva de ley puede implicar un sacrificio innecesario de otros valores - también constitucionales- como la eficacia administrativa, la autonomía de los

⁷⁵ Efectivamente, pretender que todos los elementos esenciales del tributo se encuentren predeterminados en forma *absoluta*, no sólo obligaría al legislador a desplegar una casuística desde ya inalcanzable, sino también, implicaría que lo que se gane en intensidad del control se pierda en flexibilidad y eficiencia.

Gobiernos Locales, el carácter retributivo (y no contributivo) de determinadas prestaciones coactivas, entre otros.

Además, en otros casos resulta una necesidad -ya no sólo una justificación- que la ley contenga sólo directrices a desarrollarse por normas infralegales, habida cuenta que resulta imposible que la ley regule al detalle todos y cada uno de los elementos amparados por la reserva o, en algunos casos, es la naturaleza eminentemente técnica del asunto la que así a lo aconseja o, incluso ello puede deberse a la necesidad de luchar en forma dinámica contra la evasión y el fraude fiscal.

En tal sentido, la reserva de ley no vendría a proscribir cualquier injerencia de la Administración Pública en la configuración de los elementos cubiertos por el principio, sino, a lo más limita cualquier actuación que no se encuentre subordinada a la ley. Sin embargo, ante una insuficiente regulación normativa –que afecte las exigencias que impone la reserva de ley en el ámbito tributario – el reproche constitucional debe hacerse a la norma habilitante, y no a la actuación administrativa misma que pueda emitirse en base a ésta, pues en este caso la disconformidad con el ordenamiento deriva indirectamente de la norma.

Así pues, el control de una actuación administrativa cuya norma habilitante no satisface las exigencias mínimas impuestas por la reserva de ley, debe efectuarse, no tanto desde la actuación misma, sino desde la constitucionalidad de la norma habilitante, circunstancia atribuible plenamente al legislador.

A su vez, en la STC 2762-2002-AA/TC, se sostiene lo siguiente (fj. 13):

(...) nuestro texto constitucional habilitará remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, única y excepcionalmente, cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha

norma, la razonabilidad así lo justifique, y se haya superado el análisis de proporcionalidad; es decir, cuando la referida remisión quede sustentada como una medida necesaria e ineludible. Sin embargo, en ninguno de estos casos podrá aceptarse la deslegalización de la materia tributaria, lo que significa la entrega abierta al Ejecutivo de facultades para determinarla.

Incluso, tratándose del caso de la “alícuota” de algunos tributos, el propio Tribunal Constitucional ha admitido que ésta pueda ser remitida a la potestad reglamentaria, siempre que la ley habilitante contenga los “topes” correspondientes. Así, por ejemplo, tratándose de un tributo como las aportaciones al OSINERG, el Tribunal Constitucional -al parecer- no consideró inconstitucional la derivación de un elemento esencial del tributo al reglamento -como es la alícuota del tributo-, dado que el “tope se encuentra establecido en la propia ley”.

En el mismo sentido, al enjuiciar la habilitación al reglamento para definir las alícuotas y bienes afectos al ISC -dispuesta por del artículo 61 de la Ley del ISC-, el TC señala que dicha norma *“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”.*

En tal medida, establecer la densidad regulativa mínima que exige la Constitución en cada supuesto que afecte a los elementos cubiertos por la reserva es una cuestión que debe determinarse en cada caso concreto⁷⁶, mediante una adecuada ponderación de las exigencias de la reserva de ley

⁷⁶ Según Falcón y Tella: “Esta cuestión no puede “determinarse a priori, sino sólo caso por caso en función de las características del tributo de que se trate, que pueden justificar una mayor o menor intervención del reglamento”.

con los otros valores constitucionales. En el mismo sentido se ha pronunciado en forma reiterada el TC, para quien las exigencias de la reserva de ley *“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”*.

A) La Reserva de ley no excluye la posibilidad de que la Administración pueda intervenir en la predeterminación de los elementos cubiertos por el principio de reserva de ley mediante su potestad reglamentaria.

En efecto, la ley no necesariamente debe agotar la regulación de los elementos esenciales del tributo, sino que la predeterminación adecuada, que garantice un control suficientemente intenso de la actuación administrativa, puede venir determinada en un régimen de colaboración entre la ley y el reglamento. Ello, sin embargo, no obsta para que la ley deba contener los parámetros, criterios, directrices y límites suficientes dentro de los cuales ha de actuar el reglamento, pues de otro modo se estaría vaciando de contenido el mandato constitucional. Es decir, la ley debe tener la densidad normativa necesaria como para impedir que la Administración actúe en forma independiente, sino que, en todo caso, debe permitir un control judicial suficientemente intenso de la adecuación de la actuación administrativa (reglamentaria) a los parámetros fijados por el legislador.

En ese sentido, si bien en las materias reservadas a ley no caben los reglamentos autónomos o independientes ni las remisiones en blanco – pues la ley invariablemente ha de tener un contenido mínimo -, no se encuentra proscrita la intervención de la Administración para la reglamentación de estos elementos, siempre que la ley permita un control suficientemente intenso de la norma reglamentaria.

Sin duda, la complejidad de la vida moderna exige aceptar cierto grado de delegación, que posibilite adaptar el principio consagrado en la ley a los hechos cambiantes de la realidad económica, de forma tal que el legislador, sin resignar sus atribuciones, pueda encargarle al Poder Ejecutivo la determinación, dentro de ciertos límites, expresos o virtuales, de algunas circunstancias necesarias para el debido funcionamiento del mecanismo legalmente organizado.

B) El grado de concreción exigible por la reserva de ley se encuentra supeditado a la naturaleza de la prestación de carácter público que se trate (impuestos, contribuciones y tasas).

En efecto, la densidad regulativa de los tributos no debe ser igual que la de las otras prestaciones coactivas, así como tampoco puede exigirse la misma predeterminación dentro de las especies tributarias mismas – se trate de un impuesto, una tasa o una contribución especial -, pues no es el mismo el grado de coactividad impuesto por el ente público al ciudadano ante cada una de estas prestaciones.

En este sentido, una mayor coactividad en la imposición – o una menor aceptación voluntaria por el sujeto llamado a satisfacerla – requerirá de una mayor intervención del Parlamento en la regulación de la prestación. Por el contrario, una mayor aceptación de la prestación por el obligado a su pago haría innecesario una regulación extremadamente densa por el legislador. En tal medida, por ejemplo, no es igual la densidad regulativa exigida para los impuestos, por un lado, y para las tasas y contribuciones especiales, por el otro, pues en el primer caso, al tratarse de una figura contributiva, no se tiene en cuenta ninguna actuación administrativa a favor del obligado a su pago, lo que no sucede con las demás figuras tributarias (retributivas)⁷⁷.

⁷⁷ En esta misma línea, el TCE (Tribunal Constitucional Español), en su sentencia 37/1981, de 16 de noviembre, reconoce que las exigencias de predeterminación que la reserva impone en la regulación de una Tasa automática, como el denominado Canon por la prestación de servicios, son menores

En pocas palabras, el grado de coactividad en la imposición de la prestación es un elemento que debe tenerse presente para determinar el contenido mínimo de la ley⁷⁸, si este es de tal nivel que excluye absolutamente la voluntad del individuo, la ley deberá extenderse en la regulación de los elementos cubiertos por la reserva, mientras que si no es así, las exigencias regulativas serán menores.

Sin embargo, nada justifica que una sub-especie tributaria como la tasa deba excluirse del ámbito de la reserva, habida cuenta que también se trata de una prestación impuesta – aunque en menor grado que los impuestos – a los ciudadanos, tan igual como sucede con las contribuciones o los deberes de información, por ejemplo.

En efecto, no es que las tasas – como tributos de carácter redistributivo o cualquier otra prestación impuesta – deban quedar fuera del ámbito de la reserva, sólo que las exigencias “verticales” de la reserva, en estos casos, son menores que otras prestaciones en las que el grado de coactividad puede ser mayor.

C) Las exigencias de predeterminación de la reserva no sólo pueden variar en función de las diferentes categorías tributarias, sino también en razón de los diferentes elementos del tributo, atendiendo a una pluralidad de factores de diversa naturaleza de cada uno de

que en la de las demás categorías tributarias, dado que si bien, es la ley la que debe determinar los elementos esenciales del tributo, ello debe efectuarse “con la flexibilidad que una tasa de este género requiere”

⁷⁸ Como consecuencia del principio de autoimposición a “determinadas manifestaciones de la relativización y elasticidad del principio (de reserva de ley), en relación con aquellos tributos que impliquen menor coactividad, en cuanto responden menos directamente a dicho poder de imperio: esto es sus exigencias más rigurosas vendrían dirigidas al impuesto, y al impuesto directo, en cuanto en este se obvia toda idea de “contraprestación”.

ellos, “cuya fijación requiere, en ocasiones, complejas operaciones técnicas”

Efectivamente, la reserva de ley en materia tributaria no debe afectar por igual a todos los elementos integrantes del tributo. El grado de concreción, exigible a la ley es máximo cuando regula, por ejemplo, el hecho imponible. Pero la concreción requerida a la ley puede ser menor cuando se trata de regular otros elementos.

De acuerdo a ello, podrían establecerse dos niveles en las exigencias de la reserva de ley para los elementos esenciales del tributo (de identidad y de entidad), por un lado, una densidad “máxima” para la predeterminación del hecho imponible, y, por el otro, una densidad “menor”, cuando se trata de regular los demás elementos cubiertos por la reserva (obligados tributarios, base imponible, el tipo de gravamen y la cuota tributaria).

Adicionalmente, otro elemento a tener en cuenta serían las cuestiones técnicas, como un factor que matizaría las exigencias de predeterminación impuestas por la reserva, y que fundamentaría el hecho de remitir a la Administración la concreta delimitación de algunos de los elementos cubiertos por la reserva de ley.

D) Las exigencias de la reserva de ley deben ponderarse adecuadamente con la potestad tributaria de los demás entes del Estado, como por ejemplo, la de los Gobiernos Locales.

Así, ni la reserva de ley puede determinar una densidad tan rígida que les prive cualquier intervención en la regulación de los tributos de su competencia, ni tampoco el legislador puede renunciar a toda predeterminación en la regulación de ellos que impliquen un sacrificio innecesario de la reserva.

En suma, en la predeterminación de los tributos de los Gobiernos Locales, el legislador debe garantizar adecuadamente la reserva de ley y, al mismo tiempo reconocerles un ámbito de autonomía, pues ambas son exigencias constitucionales que deben subsistir equilibradamente.

Citando a otro autor, Luis Alberto Araoz Villena, contribuye al tema y opina que: "Una cuestión que queda absolutamente clara dentro del principio de reserva de ley, es que la creación, modificación o derogación de los tributos, así como de las exoneraciones y demás beneficios tributarios, necesariamente tienen que ser ordenadas por la ley, salvo las excepciones que preveen los textos constitucionales que permiten otras facultades originarias y delegadas.

El tema que no está totalmente claro para algunos, es si lo mismo ocurre con los principales elementos integrantes de los hechos generadores de las obligaciones tributarias. Es decir, si la descripción del hecho imponible mismo (aspecto material) de la obligación tributaria, el sujeto activo y el sujeto pasivo (aspecto personal) de la misma, la base imponible y la tasa del impuesto, (aspectos cuantificantes), tienen todos ellos que ser establecidos por la ley"

En este caso, la doctrina tiene dos vertientes, la primera de las cuales propugna un principio de reserva de ley rígido, que requiere que todos los elementos antes indicados estén señalados por la misma ley. Entre los defensores de esta vertiente se encuentra De La Garza (2006), quien dice: "Que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, 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 (p. 271)".

Una segunda vertiente propugna un principio de reserva de ley flexible, que requiere que sólo algunos de los elementos esenciales del hecho imponible tiene que estar establecidos por la ley, como son el hecho generador mismo y los sujetos, tanto activo como pasivo, pudiendo en cambio, la base imponible y la tasas ser materia de regulación reglamentaria. Quienes sostienen esta posición se basan en algunos

textos constitucionales europeos, como el italiano de 1947 y el español de 1978, que establecen en términos más o menos similares, que ningún tributo puede ser aplicado si no es con arreglo a la ley. Al respecto, el profesor Ramón Valdés Acosta, citado por Casás (2003) y partiendo de estos textos constitucionales, ha señalado que “el tenor literal (de esos textos constitucionales) abre la posibilidad de que algunos elementos de la relación jurídica tributaria sean establecidos por el Poder Ejecutivo sin necesidad de ley particular habilitante”. La idea que está detrás de este planteamiento es que la ley sólo es necesaria para crear el tributo y alguno de los elementos esenciales de la relación jurídico tributaria, pudiendo el reglamento modificar el tributo y establecer los elementos cuantificadores de dicha relación.

Siguiendo con Luis Alberto Araoz Villena, nos informa que la vertiente correcta es la primera, porque si sólo mediante una ley se puede crear, modificar o derogar un tributo, ello lleva implícito, por su naturaleza, que tanto la descripción del hecho gravado mismo, los sujetos involucrados con relación a él, y el valor o monto del tributo, que depende de la base imponible y la tasa correspondiente, necesariamente tienen que estar también establecidos por una ley.

En nuestro país, los principios de legalidad y de la reserva de ley son más estrictos que en Europa, pues este carácter rígido de los principios de legalidad y de reserva de ley ha sido confirmado por el Tribunal Constitucional Peruano en su sentencia de 30 de enero del 2003, recaída en el expediente 2762-2002-AA/TC, que resolvió una acción de amparo en la que se discutió si el artículo 61 de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, que ha derivado al reglamento (decreto supremo) la modificación de tasas, trastoca o no la voluntad del constituyente. Entre sus fundamentos para declarar fundada la indicada acción de amparo, dicho Tribunal señaló que “(...) *el principio de reserva de ley en materia tributaria no excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones hagan posible una regulación independiente y no*

claramente subordinada a la Ley, lo que supondrá una degradación de la reserva formulada por la Constitución a favor del legislador. Las remisiones o habilitaciones legales a la potestad reglamentaria han de ser tales que restrinjan efectivamente el ejército 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 (...) Por consiguiente, 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.”

3.4. El principio de Reserva Legal como límite a la Potestad Normativa en materia tributaria: Categorías Normativas.

A partir de la Primera Guerra Mundial, el rol del Estado en la conducción económica se había atenuado, esto con motivo del estableciendo en la mayoría de países del sistema de libre empresa, no obstante, ahora se está hablando de su relanzamiento, y como quiera que, el poder de imposición es uno de los instrumentos más idóneos para el manejo de la política económica, exige el reforzamiento del Poder Ejecutivo. Esto, ha llevado a pensar que es necesario que el Estado se sirva del tributo de forma ágil y oportuna, y a través de una fórmula viable, confiera al ejecutivo alguna de las facultades que integran el principio de reserva legal.

La Constitución Peruana de 1993, al igual que otros textos constitucionales, así lo ha asumido y ha previsto en su artículo 104° que el Congreso puede conferir atribuciones legislativas al Poder Ejecutivo, mediante ley autoritativa, norma que se complementa con el artículo 74°, cuando dispone que mediante Decreto Legislativo se pueden crear, modificar o derogar tributos, o establecer exoneraciones. A continuación explicaremos el alcance del principio de reserva de ley en las distintas categorías normativas.

3.4.1. Las Leyes:

Pueden definirse como las prescripciones normativas generales y escritas ***emanadas del Congreso de la República, conforme a un procedimiento prefijado por la Constitución.***

Respecto a la “ley” como fuente de derecho el TC ha precisado que “Con relación a la fuente normativa denominada ley, en sentido material, deben tenerse presentes dos puntos. En primer lugar, su expedición corresponde al Congreso de la República conforme al inciso 1 del artículo 102 de la Constitución, que establece que es atribución del Congreso dar leyes. Atribución que descansa en los principios de soberanía política, consagrado en el artículo 45 de la Constitución, que establece que el Poder emana del pueblo, y en el principio representativo reconocido en el artículo 43 de la Constitución. Y en segundo lugar, que para la Constitución la fuente normativa denominada ley comprende a las leyes ordinarias, las leyes orgánicas, las leyes de desarrollo constitucional y las que tienen una denominación asignada directamente por la Constitución y cuyas diferencias no radican en su jerarquía ni en el órgano que las expide, sino en su procedimiento de aprobación y en las materias que regulan”

De acuerdo al tema de investigación, conviene explayarnos en las leyes ordinarias que regulan el régimen tributario, la cual es expedida por el Congreso de la República (inciso 1 del artículo 102 de la Constitución) y su modo de producción está regulado por los artículos 105, 107, 108 y 109 de la Constitución. En general, la ley ordinaria puede normar cualquier materia, con excepción de las reservadas a la ley orgánica conforme al artículo 106 de la Constitución y las que sean materia exclusiva de los gobiernos regionales o municipales.

Finalmente, cabe indicar que dentro del tipo de ley ordinaria, nuestra Constitución establece algunos subtipos de la ley ordinaria, con especiales

características, pero que en esencia mantienen la condición de ley ordinaria ***porque su modo de producción es el establecido por la Constitución.***

3.4.2. El Decreto Legislativo:

El artículo 104 de la Constitución se refiere a la ley autoritativa, mediante la cual el Congreso de la República delega al Poder Ejecutivo la facultad de legislar a través de Decretos Legislativos.

El fundamento por el cual es posible que el ejecutivo pueda expedir decretos legislativos en el campo tributario, es que se supone – técnicamente – está más capacitado para tomar ese tipo de decisiones, toda vez que puede actuar ágilmente y servir a los propósitos de la política fiscal adoptada por el país. *Cabe recalcar que, esta facultad exige de los gobernantes una muy prudente actuación, la misma que debe estar asesorada por técnicos experimentados en la materia, a efectos de no violentar los derechos de los gobernados, sobre los cuales recaerá la obligación que se establezca.*

Esta facultad que la Constitución le da al ejecutivo, es de enorme trascendencia, pues se le permite expedir actos con fuerza de ley, y establecer nuevas contribuciones. Esta figura – según lo expresa GIANNINI, citado por TROYA JARAMILLO (1998), permite al Presidente, como titular del Poder Ejecutivo, crear un tributo sin atentar contra el principio de reserva legal.

Esto se explica porque la delegación se sujeta a las siguientes pautas: (Art. 104° de la Constitución).

- Debe ser otorgada mediante una ley autoritativa.
- Dicha ley autoritativa debe contener la materia concreta y determinar el plazo de duración de la delegación.
- La ley producida debe someterse al mismo procedimiento de promulgación, publicación, vigencia y efectos que rigen para la ley.

Se colige de lo expuesto que no se trata de una delegación ilimitada, pues al darse la ley autoritativa el Poder Legislativo se autolimita temporalmente para legislar sobre lo que es materia de delegación, vencido el plazo reasume la potestad delegada y puede observar las normas dadas, es decir, “los poderes delegados, que son los que resultan de una creación de la propia ley, en caso de recaudar tributos, lo harán en la medida y forma que la ley lo autorice”

El Presidente de la República da cuenta al Congreso o a la Comisión Permanente de cada decreto legislativo.

El decreto legislativo tiene al Poder Ejecutivo como órgano productor. Sin embargo, el Congreso de la República también tiene una intervención indirecta, toda vez que fija la materia y el plazo de la delegación. Asimismo, los artículos 104 y 101, inciso 4, de la Constitución establecen que el Congreso de la República no puede delegar al Poder Ejecutivo las materias relativas a reforma constitucional, aprobación de tratados internacionales, leyes orgánicas, ley de presupuesto y ley de la Cuenta General de la República.

Por ello, la regulación a través de este tipo normativo, el decreto legislativo, está limitada directamente por la Constitución y también por la ley autoritativa. Podía darse el caso de que el Congreso de la República delegue una materia prohibida, con lo cual no sólo será inconstitucional la ley autoritativa, sino también el decreto legislativo que regula la materia en cuestión. De otro, también puede darse el caso de que la ley autoritativa delegue una materia permitida por la Constitución y, sin embargo, el decreto legislativo se exceda en la materia delegada, con lo cual, en este caso también se configurará un supuesto de inconstitucionalidad, por vulneración del artículo 104 de la constitución.

3.4.3. Decreto de Urgencia:

El ejecutivo también puede adoptar medidas extraordinarias ante una situación de orden económico o financiero que requiera de pronta solución.

Dictar medidas, en derecho, no tiene otro sentido que tomar o adoptar disposiciones, que tienen carácter de mandatarios, y en los que debe estar presente el interés nacional, conforme lo dispone el inc. 19 del art. 118° de nuestra Constitución.

Sin embargo, al existir una prohibición expresa en el mismo cuerpo normativo (Art. 74° tercer párrafo) nos da una idea clara de lo que el constituyente quiso plasmar en nuestro marco jurídico. La emergencia económica se presenta cuando se configura una situación de grave perturbación económica, social y política, que representa un máximo peligro para el país, por lo que el Estado se encuentra en el deber imperioso de poner en vigencia un estado de excepción valiéndose de todos los medios que encuadrados en el marco de la constitución tenga a su alcance.

Por otro lado, se debe determinar si, no obstante la naturaleza que se le otorga constitucionalmente, los decreto de urgencia tienen fuerza de ley, pues de ser así, se estaría vulnerando el principio de reserva legal, otorgándole al ejecutivo funciones propias del legislativo, con el único límite de dar cuenta al Congreso.

Pues bien, el término “extraordinario” que utiliza la Constitución, significa todo aquello que está fuera del orden, fuera de lo común, lo cual nos lleva a la interpretación de que las medidas extraordinarias forzosamente deben tener carácter temporal y responder a circunstancias de excepcional gravedad (por ejemplo un terremoto, una epidemia, etc.), pues de otro modo, no existiría una clara competencia de los poderes Legislativos y Ejecutivo.

Sobre el tema, aquellos autores que postulan que el principio de reserva legal es lo mismo que el de legalidad, opinan – y con razón – que no se transgrede el principio por cuanto, lo importante es que la ley (que incluye también a las que ostenten “rango de ley”) sea dada por el órgano competente para hacerlo.

Pero los que optamos por delimitar el ámbito del principio de reserva legal, como aquel que reserva la potestad tributaria a la ley (en sentido estricto),

preferimos hablar de una excepción a este principio. Y en tal caso, este tema merece el origen de otro trabajo de investigación.

3.4.4. El Reglamento:

En cuanto al alcance de las remisiones y habilitaciones legales a la potestad reglamentaria, se exige que las mismas, sean tales que restrinjan efectivamente el ejercicio de dicha potestad a un complemento de regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o la propia ley.

La finalidad última del principio de reserva legal es la de asegurar que la regulación de los ámbitos de libertad que corresponden a los ciudadanos dependa exclusivamente de la voluntad de sus representantes, quedando en consecuencia, exentos de la acción del poder ejecutivo, a través de sus reglamentos. No obstante, esto no excluye que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una reglamentación independiente y no subordinada a la ley, pues de aquel modo, lo que supondría sería una degradación de la reserva formulada por la Constitución a 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.

Lo que convendría preguntarse aquí, es si la potestad reglamentaria del ejecutivo, entraña la posibilidad de incidir en los elementos primarios de la tributación. Pues bien, como quedara expresado en ítems anteriores, el principio en estudio exige la reserva de la facultad normativa sobre elementos esenciales del tributo a la ley, y sólo ella podrá precisar, cuales son éstos, describiéndolos de manera taxativa.

En la sentencia N° 2762-2002-AA/TC (caso British American Tobacco), este Tribunal ha señalado **que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa**, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley.

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 imponibles, 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”*

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 originariamente 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.

Lo que entendemos de esta cita jurisprudencial es que, según el Tribunal Constitucional, cuando se ha determinado constitucionalmente que hay reserva legal tributaria a favor del Poder Ejecutivo sólo podrá dictar disposiciones reglamentarias con una autorización del Poder Legislativo y, por lo demás, la extensión de esta autorización no queda a libre decisión del Legislativo sino que está determinada por los marcos de discrecionalidad que permite la Constitución. En otras palabras, el Congreso es un poder

constituido por la Constitución y no puede delegar lo que ella le ha dado exclusivamente a él a través de la reserva legal tributaria (salvo desde luego que el Congreso autorice el dictado de un decreto legislativo sobre materia tributaria, cosa que también está permitida por la Constitución pero que en ese caso, convierte al Ejecutivo en legislador, no actuando este, en ese caso, dentro de la función reglamentaria que le encarga el artículo 118 inciso 8 de la Constitución).

De todo lo expuesto, concluimos en que el alcance de la facultad reglamentaria está limitada por los principios de reserva de ley (motivo de la presente investigación) y de subordinación jerárquica; ya que según lo visto en párrafos anteriores, el primero se presenta cuando una norma constitucional reserva expresamente a la ley la regulación de una determinada materia, por lo que excluye la posibilidad de que los aspectos de esa reserva sean regulados por disposiciones de naturaleza distinta a la ley, esto es, por un lado, el legislador ordinario ha de establecer por sí mismo la regulación de la materia determinada y, por el otro, la materia reservada no puede regularse por otras normas secundarias. En cuanto al segundo, el de jerarquía normativa (art. 51 de la Constitución) implica el sometimiento de los poderes públicos a la Constitución y al resto de normas jurídicas. Es la imposición de un modo de organizar las normas vigentes en un Estado, consistente en hacer depender la validez de unas sobre otras⁷⁹.

Aplicando el principio, tenemos que el ejercicio de la facultad reglamentaria no puede modificar o alterar el contenido de una ley, es decir, los reglamentos tienen como límite natural los alcances de las disposiciones que dan cuerpo y materia a la ley que reglamentan, **detallando** sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación, sin que pueda contener mayores

⁷⁹ Sentencia N° 0047-2004-AI/TC con fecha de publicación 07-05-2006 cuyo caso es el Sistema de Fuentes del Derecho relacionado con la norma cuestionada Ley N° 27971, la que faculta al Ministerio de Educación el nombramiento de los profesores aprobados en el Concurso Público autorizado por Ley N° 27491.

posibilidades o imponga distintas limitantes a las de la propia ley que va a reglamentar.

3.4.5. La Ordenanza:

“Los gobiernos regionales y locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas o exonerar de ésta, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley”, reza la Constitución en su artículo 74° segundo párrafo, el mismo que es complementado con el artículo 192° inc. 3 del citado cuerpo normativo. La pregunta que cabría hacerse aquí, es si ésta atribución vulnera o no el principio de reserva de ley. Al respecto, pensamos que la forma como se expone dicha facultad en la Carta Constitucional, no es adecuada, incluso presenta rasgos de ambigüedad. Al comienzo parece ser que se trata de un poder originario para imponer tributos⁸⁰, sin embargo, cuando le impone los límites, no remite a los principios constitucionales tributarios como debería haber sido, sino que simplemente cita a la “ley” como limitación. Lo expresado se acentúa cuando el mismo artículo continúa: “El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de...”, pues al establecer los principios básicos para la potestad tributaria cita al Estado y no a otro órgano – como es el caso de los gobiernos descentralizados – haciendo parecer la exclusión de éstos, dejándolos a su libre albedrío. Sobre esto, pensamos que el constituyente ha debido ser más cauteloso, y evitar posibles excesos que perjudiquen a los contribuyentes.

A nuestro criterio, la naturaleza de las municipalidades y regiones, es la de ser un órgano de gobierno local y regional elegido por voto ciudadano – lo que quiere decir que no depende del ejecutivo ni de ningún otro poder estatal – máxime, si el artículo 191°, proclama su autonomía política, económica y administrativa, entonces cabe decir que, su Concejo Municipal (en el caso de las municipalidades), es el que expide la ordenanza, funciona como un pequeño poder legislativo dentro del ámbito de su competencia.

⁸⁰ Entiéndase por estos a las condiciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos municipales, pues, los impuestos le están vedados.

CAPÍTULO III: METODOLOGÍA

7. Población y Muestra.

7.1. Para entrevistas:

Población : Conformada por Especialistas en Derecho Tributario, Ciencias Económicas y Derecho Aduanero.

Muestra : Conformada por 3 especialistas en Derecho Tributario, 1 especialista en Ciencias Económicas y 1 especialista en Derecho Aduanero.

DISTRIBUCIÓN DE LA MUESTRA		
Especialistas en Derecho Tributario.	SUNAT - Intendente Regional de La Libertad y docente de la UCV	01
	Gerente Especialista Tributario de Quantum Consultores SAC y Docente de la Upao	01
	SUNAT - Jefe de la División de Reclamos	01
Especialista en Ciencias Económicas.	Subgerente de la Cámara de Comercio y Producción de La Libertad.	01
Especialista en Derecho Aduanero.	SUNAT - Intendente de Aduana de Salaverry	01

TOTAL DE PROFESIONALES	05
-------------------------------	----

Cabe indicar, que la presente entrevista se realizó en base a un Cuestionario Estructurado de Preguntas, siendo éstas formuladas de manera abierta, con la finalidad de obtener no solamente una respuesta a las interrogantes formuladas, sino de recoger también las opiniones, propuestas y puntos de vista en general de los conocimientos teóricos y empíricos de los entrevistados a cerca del tema materia de investigación.

7.2. Para Resoluciones:

Población : Conformada por las Resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional.

Muestra : Conformada por 17 Resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional, sobre el Principio de Reserva de Ley.

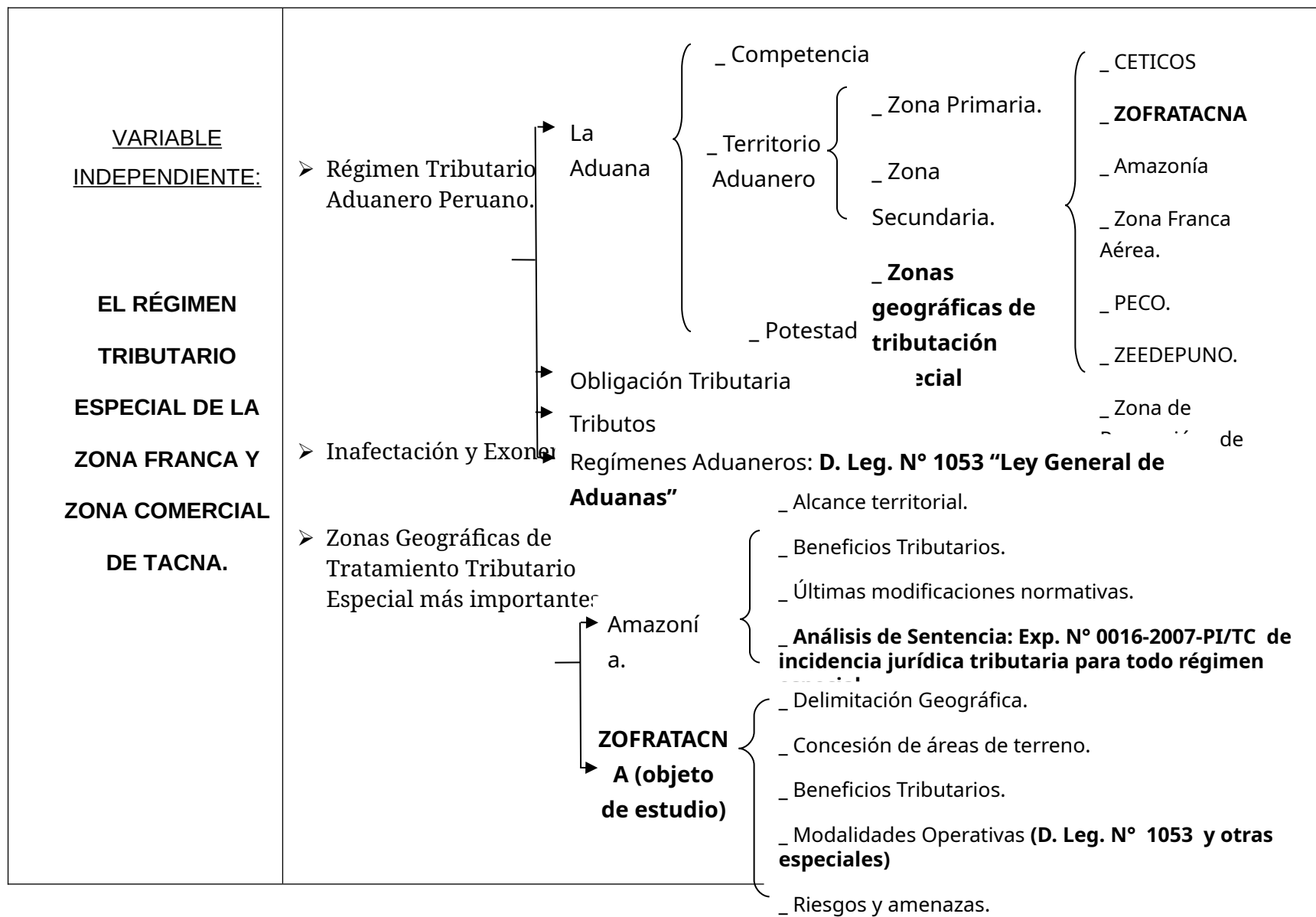
8. Tipo de Investigación:

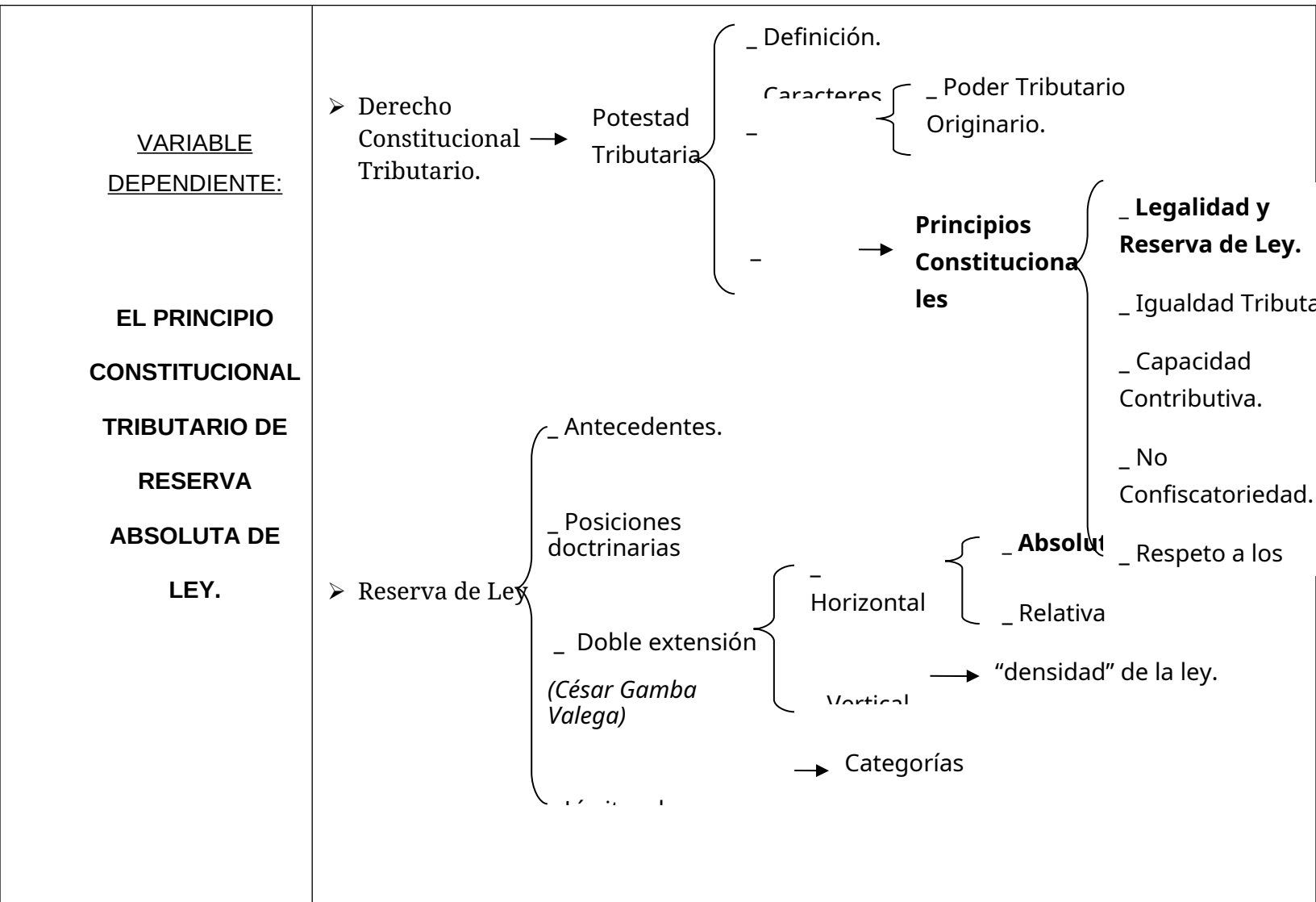
8.1.- Por el Nivel.- Explicativa, porque una vez señaladas y descritas nuestras variables, se explicará de qué manera éstas se relacionan, es decir se expondrá cómo el actual régimen tributario aduanero de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, afecta al principio Constitucional Tributario de Reserva Absoluta de Ley.

8.2.- Por el Objeto de Estudio o Propósito.- Investigación Aplicada, porque se está trabajando con fenómenos jurídicos sociales concretos y los conocimientos previamente validados serán utilizados en la práctica en provecho de la [sociedad](#). Además de tratarse de una *investigación propositiva*, pues a partir de la formulación

de un nuevo enfoque teórico de interpretación y con la unificación de las sentencias expedidas por el Tribunal Constitucional referidas al principio de Reserva de Ley, se intentará corregir un error en la producción normativa de las exoneraciones tributarias sectoriales. Todo ello con el fin de fortalecer dicho principio.

9. Operacionalización de Variables:





10. Métodos:

Para la presente investigación, se aplicarán los siguientes métodos:

10.1.- Método Inductivo.- Ya que se tomó como modelo lo acontecido en el caso del Régimen Tributario Especial de la Amazonía Peruana, para orientar el tratamiento del problema que acontece en todos los sectores del territorio peruano donde rige

un tratamiento tributario especial, específicamente en la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna.

10.2.- Método Analítico y Sintético.- Ya que se analizaron las entrevistas, y las resoluciones expedidas por el Tribunal Constitucional, así como la labor de procesamiento de información para la obtención de resultados, resumen, contrastación de hipótesis y en las conclusiones.

10.3.- Método Estadístico.- Método que fue utilizado básicamente en la aplicación, análisis y procesamiento de información recogida en las entrevistas a los profesionales conformantes de la muestra; y, de las resoluciones emitidas por el Tribunal Constitucional a fin de proyectar estos resultados en la elaboración de cuadros estadísticos comparativos.

10.4.- Método Hermenéutico.- Este método sirvió para interpretar la doctrina existente sobre el Principio Constitucional de Reserva Relativa y Absoluta de Ley, también fue muy útil en la preparación del marco teórico.

10.5.- Método Histórico.- Sirvió en la búsqueda que se efectuó en las páginas del internet y bibliografía en general ya que de la vasta información con la que el investigador cuenta, resulta necesario ubicarla en el tiempo a fin de analizar la información que sea vigente y no desactualizada, sobre todo por el carácter dinámico de la materia seleccionada.

11. Técnicas e Instrumentos:

11.1.- Fichaje.- Es un tipo de técnica que sirve para recopilar o buscar datos en documentos o fuentes escritas de todo tipo. Se empleará esta técnica para revisar y tener en cuenta los diversos textos como libros, revistas, informes, etc.

Se utilizó como instrumento las Fichas Bibliográficas.

11.2.- Internet.- Esta técnica es de gran ayuda ya que parte considerable de la información utilizada es recogida en el acceso a la información virtual publicada, además me permitió ingresar a la página web de la ZOFRATACNA, lo cual mejoró la investigación y se constituyó en una herramienta de recolección de material adicional a fin de posibilitar el logro de los objetivos trazados. *Se utilizaron como instrumento las PÁGINAS WEB.*

11.3.- Entrevista.- Son las preguntas que en forma oral aplicará el investigador a una parte de la población denominada muestra poblacional, con finalidad de obtener información referente a temas relacionados con el objeto de estudio. *Se utilizó como instrumento el cuestionario estructurado y el diálogo.*

12. Recopilación de Datos.

Se desarrolló de manera permanente según la necesidad de información que se requirió para el desarrollo de la presente tesis, de esa manera, antes de la elaboración del proyecto, me apersoné a las Bibliotecas de Derecho de las universidades de la localidad de Trujillo: Universidad Privada Antenor Orrego, Universidad Nacional de Trujillo y Universidad Privada del Norte, asimismo tuve acceso a las bibliotecas de las Universidades de la capital, como son: La Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad Nacional Mayor de San Marcos y la Universidad San Martín de Porres, a fin de obtener las bibliografías que desarrollan mi tema, las mismas que mediante el fotocopiado se reprodujeron para el análisis personal.

Asimismo, se obtuvo valiosa colaboración del Asesor de la presente investigación, al proporcionarme material de estudio, que consistió en una compilación de la Revista Análisis Tributario AELE desde el año 2000 hasta la actualidad, a fin de hacer seguimiento respectivo de los antecedentes y normas que han regulado el tema materia de investigación.

El mayor problema presentado se ha dado respecto a la recopilación de antecedentes de Tesis desarrolladas en relación al tema tratado, ya que existe mínima información tanto legislativa como doctrinaria en las Bibliotecas de las Universidades locales.

Finalmente, el análisis se logrará a partir de la información documental que se obtenga, junto con las entrevistas a realizarse y las Sentencias expedidas por el Tribunal Constitucional, lo que en conjunto posibilitarán el cumplimiento de los objetivos propuestos así como la elaboración de resultados y conclusiones pertinentes.

CAPÍTULO IV: ANÁLISIS Y RESULTADOS

El capítulo de ANÁLISIS Y RESULTADOS, comprende el producto de todo lo estudiado hasta el momento, por tanto se empezará a examinar y comprender – desde la doctrina estudiada en el marco teórico y de las normas existentes – la presencia de una adecuada

regulación normativa del Régimen Tributario de la Zofratakna; para lo cual se analizará si la hipótesis de incidencia de las normas que lo regulan se encuentran en el marco de una ley formal, es decir si se ha respetado **el principio de reserva absoluta de ley** (conforme lo exige el último párrafo del Art. 79 de la Constitución política del Perú); contrario sensu, **tendremos como efecto inmediato la vulneración de este principio**; para llegar a dichos resultados se amerita hacer un repaso tanto de la Ley N° Ley N° 27688 “Ley de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna” así como del TUO que aprueba su reglamento.

Posteriormente este capítulo, dará a conocer los resultados obtenidos de un cuestionario estructurado de preguntas así como de las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional Peruano, ello con el fin de reforzar lo analizado en el marco teórico y finalmente probar la hipótesis planteada al inicio de la investigación.

1. Análisis de los efectos de la inadecuada regulación normativa del Régimen Tributario de la Zofratakna.

De conformidad con lo tratado en el marco teórico, es el Subcapítulo VI el más idóneo para comenzar a explicar de lo que se trata el principio de reserva de ley y su diferencia con una reserva absoluta de ley, ante ello se debe indicar primeramente que no existe norma jurídica alguna que defina de manera clara y específica el concepto y aplicación de la reserva de ley, mucho menos encontraremos diferencias entre un principio de reserva de ley relativo o absoluto, por lo que, es la doctrina constitucional tributaria y el desarrollo de la jurisprudencia las que se encargan de definirlo, ya que las normas legales solamente hacen alusión al principio sin otorgarle un concepto claro.

Asimismo, es necesario indicar que dicho principio constitucional difiere en sus contenidos (relativo o absoluto) dependiendo de los caracteres que el constituyente le establezca, tan es así que en el orbe tiene indistinta aplicación dependiendo de la peculiaridad y corriente filosófica de cada país, lo cual es corroborado por las posiciones doctrinarias que nos ofrecen los autores por ejemplo sobre su igualdad o diferencia con el principio de legalidad, ante lo cual sostenemos - de conformidad con la Constitución Peruana y normas existentes – que para nosotros el principio de legalidad excede lo

fiscal y reconoce un alcance amplio, en tanto es una característica propia del Estado de Derecho, importa una subordinación del obrar de la administración a la ley, mientras que la reserva de ley sólo exige que algunos elementos esenciales del tributo vengan fijados por una ley formal material. Es así, que nos unimos al parecer del Dr. Zolezzi Mooler, quien diferencia a dichos institutos estableciendo una relación de género-especie entre ambos: “la reserva de ley no es más que el principio de legalidad que implica la utilización del instrumento legal pertinente, por su respectivo titular en el ámbito de su competencia”.

Ahora, pasaremos a explicar sobre la aplicación que se hace de la reserva de ley en nuestro ordenamiento jurídico, y observaremos que es desde la Constitución que se le otorga el alcance o extensión debida, de acuerdo a los principios que rigen en un sistema jurídico tributario; por ello, debe quedar claro que la Constitución - y sólo la Constitución – impone al Congreso de la República para que **regule suficientemente** ámbitos del ordenamiento jurídico.

Es así, que actualmente la Constitución Peruana de 1993, prescribe en su Art. 74° el alcance general del principio, el mismo que a continuación pasaremos a explicar:

Art. 74°: “Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

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

Una primera aproximación al tema nos lleva a señalar que el artículo mencionado - al consagrar la reserva de ley – únicamente se ha referido a la creación, modificación, derogación o exoneración de los tributos. Es decir, la voluntad expresa del contribuyente no ha sido que toda la materia tributaria venga predeterminada por ley, ni que todos los elementos del tributo cumplan tal exigencia – lo cual, evidentemente sería utópico.

Así, se trataría, pues, de una **reserva relativa** - al mencionarla en su extensión horizontal - la misma que responde a la siguiente pregunta: ¿Cuáles son estos elementos esenciales del tributo que deben determinarse suficientemente en una ley o norma con rango de ley? La respuesta la tenemos en **El hecho imponible y su subsunción en la hipótesis de incidencia**: La ley (hipótesis de incidencia) describe hipotéticamente ciertos hechos, estableciendo los requisitos de su materialidad. La configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley. **Por tanto, estos aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria (material, personal, espacial y temporal), deberán estar regulados en una ley o norma con rango de ley** cuando el legislador pretenda **crear, modificar, derogar, o establecer una exoneración tributaria**, según lo prescrito por el Art. 74 de la Constitución. Entendemos que ésa **constituye la regla general**, lo cual es confirmado por el Tribunal Constitucional, al mencionar en distinta jurisprudencia que **“la reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa”**

A fin de ahondar más en el tema de la reserva de ley en su *extensión horizontal*, la misma está relacionada con las remisiones y habilitaciones legales a la potestad reglamentaria, y se exige que sean tales que restrinjan el ejercicio de dicha potestad a un complemento de regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar a lo ya regulado en la ley; asimismo, la habilitación a otras normas de menor jerarquía estará permitida únicamente si el legislador previamente ha fijado los parámetros normativos suficientes que permitan un ejercicio de la potestad reglamentaria

que no sea autónomo, sino que se limite a complementar con carácter subordinado los aspectos no esenciales (nunca los aspectos de la hipótesis de incidencia) desarrollados por la ley o norma con rango de ley.

Todo lo anteriormente indicado se colige con lo establecido mediante el Art. 118, inc. 18 de la CPP – la cual otorga al Presidente de la República la facultad de reglamentar las normas.

Ya definimos cuales son los elementos que por estar incluidos en la reserva horizontal, no pueden ser delegados sin parámetros suficientes a la apreciación administrativa (reglamentaria o singular). Ahora, para resumir el alcance del principio en su sentido vertical, diremos que éste atiende al contenido material que debe recoger la ley de remisión, es decir el grado de concreción o alcance con que dichos elementos deben ser regulados en la ley o norma con rango de ley, lo cual atiende a muchos factores como las categorías tributarias, la naturaleza de la prestación de carácter público, los elementos del tributo, etc.; todos factores son desarrollados en el subcapítulo VI al tratar la diferente “densidad” de la ley en la regulación de los elementos cubiertos por el Principio.

Para citar un ejemplo que otorgue mayor comprensión de este aspecto, trataremos el caso de la “alícuota” de algunos tributos, el propio tribunal ha admitido que ésta puede ser remitida a la potestad reglamentaria, siempre que la ley habilitante contenga los “topes” correspondientes.

Para seguir con el análisis del Art 74° de la Constitución: *“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley **o decreto legislativo en caso de delegación de facultades...**”* Se establece en dicho artículo, la potestad tributaria (capacidad para imponer, modificar, exonerar o extinguir de cargas tributarias a los ciudadanos) derivada, la cual tiene como referente al artículo 104 de la Constitución, que establece que el Congreso de la República puede delegar en el Poder Ejecutivo, la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecido en la ley autoritativa.

El fundamento por el cual es posible que el Ejecutivo pueda expedir decretos legislativos en el campo tributario, es que se supone – técnicamente – está más capacitado para tomar ese tipo de decisiones, toda vez que puede actuar ágilmente y servir a los

propósitos de la política fiscal adoptada por el país. Cabe recalcar que, esta facultad exige de los gobernantes una muy prudente actuación, la misma que debe estar asesorada por técnicos experimentados en la materia, a efectos de no violentar los derechos de los gobernados, sobre los cuales recaerá la obligación que se establezca. En otras palabras, 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 originariamente 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.

Con respecto al alcance de la reserva de ley a las distintas categorías jurídicas, cabe indicar que el Art. 74 de la Constitución establece finalmente lo relativo a las tasas y aranceles: *“Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, **salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo...**”* Si bien es cierto, el presente caso no es materia de estudio, con la finalidad de cubrir todo lo relacionado a la potestad tributaria y la reserva de ley, se hizo un estudio detallado en el subcapítulo V denominado “Derecho Constitucional Tributario” del marco teórico desde la perspectiva del Dr. Leonardo López Espinoza, en donde se deja plasmada la posición doctrinaria de la tesista.

Asimismo, el referido artículo establece, que *“...el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio...”* y que *“... no surte efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”*, se advierte así, que la Constitución cautela los derechos constitucionales de los contribuyentes mediante el establecimiento de “límites” a la potestad tributaria del Estado, en este caso los principios que se detallan anteriormente, constituyen dichos fines, los mismos que – según la constitución - de no respetarse, no surtirán efecto las normas tributarias dictadas por ser evidentemente inconstitucionales.

Culminado el análisis del Art. 74 de la C.P.P., el mismo que instituye el principio de ***reserva relativa de ley como regla general del Sistema Tributario***, es menester abordar ahora lo referente al artículo 79 del texto constitucional, el mismo que regula la excepción a la regla, es decir una reserva absoluta de ley, que hasta antes del año 2009 no se conocía a ciencia cierta su específica aplicación, pero con la sentencia N° 0016-2007-PI/TC el Tribunal Constitucional declaró **FUNDADA** la Demanda de Inconstitucionalidad que interpuso el Colegio de Economistas de Ucayali; y, en consecuencia **inconstitucionales los Decretos Legislativos N° 977 y 978.**

La base del Tribunal Constitucional Peruano para declarar **FUNDADA** la demanda, se sustenta en la interpretación que hace en la Sentencia antes mencionada, respecto del último párrafo del Art. 79 de la Constitución Política del Perú:

Artículo 79: "...Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país"

En tal sentido, para el TC es claro que conforme al último párrafo del artículo 79° de la CP, el establecimiento de un régimen o tratamiento tributario especial a determinadas zonas del país ***constituye una materia que sólo puede ser regulada por una ley del Congreso de la República***, es decir no puede delegarse su regulación al Poder Ejecutivo.

El cuestionamiento central del caso recaído en la sentencia N° 0016-2007-PI/TC versa sobre si la Constitución Política del Perú, permite al Poder Legislativo delegar la potestad legislativa en materia de exoneraciones y beneficios tributarios a una zona especial del país; en tal sentido, el TC señala que una Ley autoritativa de delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo es inconstitucional y, por un efecto transitivo en consecuencia también los decretos legislativos que se dictaron precisamente sobre base de aquélla. Ello, en razón a que la regulación a través del decreto legislativo, ***"... está limitada directamente por la Constitución y también por la ley autoritativa.***

Por tanto, la Ley N° 28932 (ley autoritativa) al delegar al Ejecutivo la regulación sobre exoneraciones y beneficios tributarios para el régimen especial de la Amazonía y que

por la vía de los decretos legislativos N° 977 y 978 se modifiquen parte de los mismos, se está vulnerando directamente el Art. 79 de la Constitución, lo cual ameritó que el Tribunal declara la inconstitucionalidad tanto de la ley N° 28932 así como de los decretos que autorizó.

Con ello se pone límite a que dicho tratamiento tributario especial pueda establecerse sobre la base de criterios subjetivos o de oportunidad política, lo que quebraría el principio-derecho de igualdad; ya que **con éstos beneficios se configura una excepción al Deber de Contribuir**, que es una regla de orden público tributario y además es una manifestación del principio de solidaridad consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado como un Estado Social y democrático de Derecho.

Así, podemos observar que a fin de cumplir con el objetivo de suscribir el TLC con EE.UU, el Estado Peruano expidió normas que según nuestro máximo intérprete de la Constitución, no fueron dadas observando la regla establecida en el último párrafo del Art. 79 de la C.P.P, convirtiéndolas en inconstitucionales por la forma.

Finalmente, luego de haber abreviado lo que significa la reserva absoluta de ley según nuestro TC podemos concluir que los aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria (material, personal, espacial y temporal), deberán estar regulados necesariamente en una ley formal y no en una norma con rango de ley (a diferencia de la reserva relativa) ello cuando el legislador pretenda establecer una exoneración tributaria a una determinada zona del Perú. Lo anteriormente explicado no implica que dichas normas no podrán ser reglamentadas, sino que se velará para que el reglamento no regule los aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia; y, para el caso de las delegaciones que pudieran darse desde el legislativo (Art. 104 de la C.P.P.) se encuentran proscritas para el presente caso.

En el caso materia de estudio, analizaremos a la luz de la doctrina y lo señalado por el supremo intérprete de la Constitución lo que sucede en el caso de la ZOFRATACNA al ser también una zona especial que cuenta con beneficios tributarios y que por lo tanto la dación de sus normas debe encuadrarse en respeto del Art. 79 de la Constitución, es decir en respeto del principio de reserva absoluta de ley.

Este Régimen regulado por la Ley N° 27688 ⁸¹ Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna ZOFRATACNA y el TUO de su Reglamento **aprobado por D.S N° 002-2006-MINCETUR**, ha sido susceptible de diversas modificaciones, entre ellas por la Ley N° 28599 del 16/08/2005, cuyo Art. 2° sustituye el artículo 7°⁸² de la LEY, pues se otorgan facultades al Poder Ejecutivo para que por la vía del Decreto Supremo se puedan ampliar otras actividades a las ya establecidas en el artículo N° 7; es así, que en virtud de aquella prescripción normativa - con fecha 04/12/2008 – el poder ejecutivo expidió el D.S N° 008-2008-MINCETUR, el mismo que **modifica no la Ley N° 27688, sino su Reglamento, el TUO aprobado por D.S N° 002-2006-MINCETUR**, regulando así dos actividades más de las que figuraban en LA LEY, permitiendo que sea la Administración, la que finalmente regule el aspecto material del hecho imponible vulnerando con ello, no sólo el Principio de Reserva de Ley, sino también, el principio de jerarquía normativa, pues ha de dejarse claro que, la intervención de la Administración no se encuentra proscrita para la reglamentación, siempre que la Ley permita un control suficientemente intenso de la norma reglamentaria.

Peor aún, el D.S N° 008-2008-MINCETUR, del 04/12/2008, que amplía en el Reglamento de LA LEY las actividades que podían ser desarrolladas en la ZOFRATACNA⁸³ **a los servicios de call center y desarrollo de software** - hasta antes de la **Ley N° 29739 del 06/07/2011** que modifica a la LEY - vulneraba abiertamente la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, debido a que ésta última en sus artículos 22° y 23° contemplaba que *las actividades de servicios tales como telecomunicaciones (call center) y asistencia técnica prestada por entidades de desarrollo científico y tecnológico (desarrollo de software), eran calificadas como servicios auxiliares los cuales no cuentan con los beneficios tributarios que resguarda la ley.* Actualmente y gracias a la **reforma del 06/07/2011 mediante la Ley N° 29739**, se ha modificado el Art. 22° de la Ley N° 27688, **depurando como servicios auxiliares a “telecomunicaciones**

⁸¹ En adelante “LA LEY”

⁸² El artículo 7° de la Ley N° 27688, describe cuáles son las actividades que se podrán realizar dentro de la Zofratacna, en consecuencia, describe el aspecto material del hecho imponible que dará lugar a la exoneración tributaria.

⁸³ Cabe precisar, que son éstas actividades y servicios los que gozan de los beneficios tributarios de la Zofratacna.

y asistencia técnica prestada por entidades de desarrollo científico y tecnológico”, con lo cual aparentemente corrige la incompatibilidad que existía entre la Ley y su Reglamento.

Sin embargo, se ha de indicar que a la fecha el Poder Ejecutivo posee plenas facultades para ampliar las actividades que considere pertinentes, por cuanto el art. 7° de la Ley N° 27688, otorga dicha potestad con lo cual se permite la deslegalización del aspecto material del hecho imponible reservado a ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas.

Por otro lado, **respecto al Art. 19⁸⁴ de la LEY**, prescribe que: “Por decreto supremo refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas, de Comercio Exterior y Turismo y de la Producción; se establecerá el porcentaje del Arancel Especial que grava el ingreso de bienes provenientes del exterior a la Zona Comercial de Tacna”

Debemos referir que el D.S N° 142 -2008-EF⁸⁵ estableció dicho porcentaje en un 6% el mismo que se aplicará sobre el valor CIF aduanero o sobre el valor de adquisición de los bienes por el usuario de la Zona Comercial de Tacna, el que resulte mayor.

Por consiguiente, se verifica nuevamente la deslegalización que se efectúa de la base imponible y alícuota de la exoneración tributaria, ya que se encarga su regulación a un Decreto Supremo, siendo este tema bastante significativo al hablar de un principio de reserva absoluta de ley porque los sujetos exonerados de los tributos de importación deben pagar únicamente un arancel especial al ingresar sus mercancías a la Zona Comercial de Tacna para su posterior venta al público; en ese sentido, el arancel especial constituye el único ingreso con el que cuenta la Administración Pública por dicha operación; por eso, en nuestra opinión tanto la base imponible como la alícuota – al ser parte integrante de la hipótesis de incidencia tributaria - debería estar materializada (o por lo menos dejar establecidos los topes mínimos y máximos) en una Ley expresa, de conformidad con el último párrafo del Art. 79 de nuestra Constitución.

⁸⁴ Modificado por la Ley N° 28599 del 16-08-2005.

⁸⁵ El mismo que deroga al D.S N° 021-2003-MINCETUR, que estableció el arancel especial en un 8%.

Para finalizar el presente análisis, se ha de recordar que los hechos acaecidos en Bagua en el año 2009, tuvieron como detonante la promulgación de diversos decretos legislativos expedidos en vulneración al Art. 79 de la C.P.P. que les reducían los distintos beneficios otorgados a la Región Amazónica, lo cual nos confirma los conflictos sociales que se producen cuando el Estado en miras de una mejor proyección económica, retira estos beneficios a los pobladores de la regiones beneficiadas, causando así malestar, caos y hasta la muerte de los oponentes.

Fue ésta la causal para que el TC se pronunciara y estableciera, la forma como deben darse, modificarse o suprimirse éstos beneficios, es decir mediante una ley formal, que tenga la aprobación de los representantes de la voluntad popular, para no cometer excesos y a la vez, asegurar la tranquilidad pública.

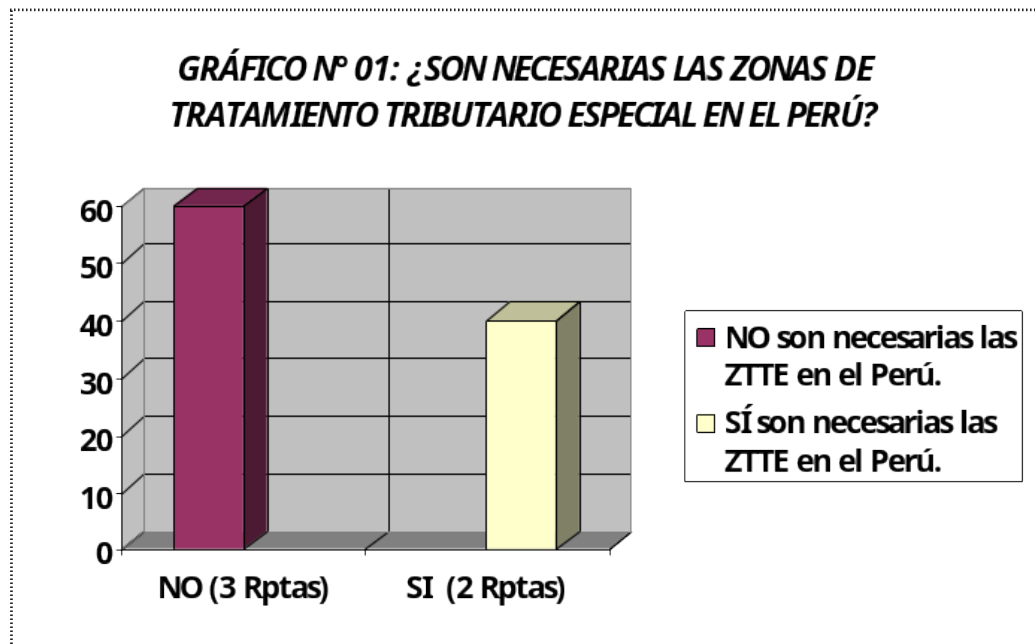
Es una situación compleja, el hecho de evaluar la desconexión entre el proyecto de desarrollo del gobierno y las necesidades de las comunidades amazónicas, no podríamos subestimar ninguna de esas posiciones encontradas, ya que consideramos que cada parte goza de motivaciones válidas y coherentes que benefician a un sólo sector del país y que afecta a otros; lo sí debemos estimar y cautelar es que de darse éste tipo de leyes, sean conforme a nuestra ley fundamental y que no la contradigan, de tal manera que el legislador pueda asegurarse - por lo menos - que la norma expedida sea revestida de constitucionalidad por la forma; sin perjuicio de que posteriormente sea cuestionada por el fondo.

Por tanto, podemos concluir que ***el efecto de la inadecuada regulación normativa del Régimen Tributario de la Zofratacna, es la vulneración al principio constitucional tributario de Reserva Absoluta de Ley, establecido en el Art. 79 de la C.P.P.***

4. Resultados del cuestionario estructurado para entrevistas aplicada:

2.1. Presentación de la información.

PREGUNTA N° 01: ¿Considera Ud. necesarias las Zonas de Tratamiento Tributario Especial en el Perú; y, cuántas de ellas recuerda?



Esta pregunta comprende dos partes: La primera está orientada a facilitar la introducción del entrevistado al tema a tratar, y de esta manera - de acuerdo a la opinión de los especialistas - conocer si resulta necesario establecer Zonas de Tratamiento Especial en el Perú; y, la segunda parte está orientada a saber cuántas de ellas son conocidas o recordadas no en cuanto a la indagación u observación directa del territorio beneficiado sino solamente en la concepción teórica del mismo.

El motivo de ésta pregunta es para llegar a determinar si los peruanos del resto del territorio nacional, tienen información de los beneficios tributarios que actualmente rigen en el Perú a favor de los contribuyentes establecidos en determinados

territorios de nuestro país; ya que como se determinó en el subcapítulo IV del marco teórico, la dación de dichos beneficios tienen un fin específico de desarrollo geográfico, involucrando un compromiso de trabajo y esfuerzo en el progreso de dichas zonas alejadas, es decir que el Estado debe ser el principal promotor de las actividades a realizarse, así como de la estricta actividad de control aduanero, ya que muchas veces estos Regímenes de Beneficios son usados para la evasión tributaria y el contrabando; por tanto al constituir un compromiso y trabajo constante, es de suponer que la mayoría de Peruanos (al menos los especialistas en el tema y funcionarios estatales) deberían estar enterados de su existencia.

Respecto a la primera parte de la pregunta, del Gráfico N° 01 en comentario se puede describir que la mayoría de los entrevistados afirman que NO son necesarias las Zonas de Tratamiento Tributario Especial en el Perú, lo que hace que un 60% de los entrevistados afirmen que el Estado no debe impulsar la creación de beneficios tributarios en exclusivas zonas geográficas de nuestro país. De ello, la pregunta que nosotros haremos será. ¿Por qué NO considera necesarias las Zonas de Tratamiento Tributario Especial en el Perú?

En respuesta a la interrogante, debo anotar que los entrevistados opinaron que, en cuanto al Impuesto General a las Ventas, este tipo de beneficios malogra su estructura y neutralidad, el crédito fiscal se convierte en costo; y, además tiende a incentivar la evasión tributaria ya que solamente hace falta observar los índices de contrabando que anualmente se advierten en nuestro país, son principalmente éstas zonas territoriales la vía para generar la fuga de impuestos a la importación. Adicionalmente, se sostuvo que dichos beneficios significan un gasto tributario para todo el país, el mismo que es asumido por todos los peruanos; ya que se debe invertir en los controles aduaneros necesarios que son mayores en una Zona liberada; y finalmente todos los tributos no pagados, como el Impuesto a la Renta, representan cuantiosos ingresos que el Fisco deja de percibir.

Se indica también, que existen otros modos de lograr el desarrollo localizado de las zonas de frontera que no necesariamente involucran la dación de beneficios

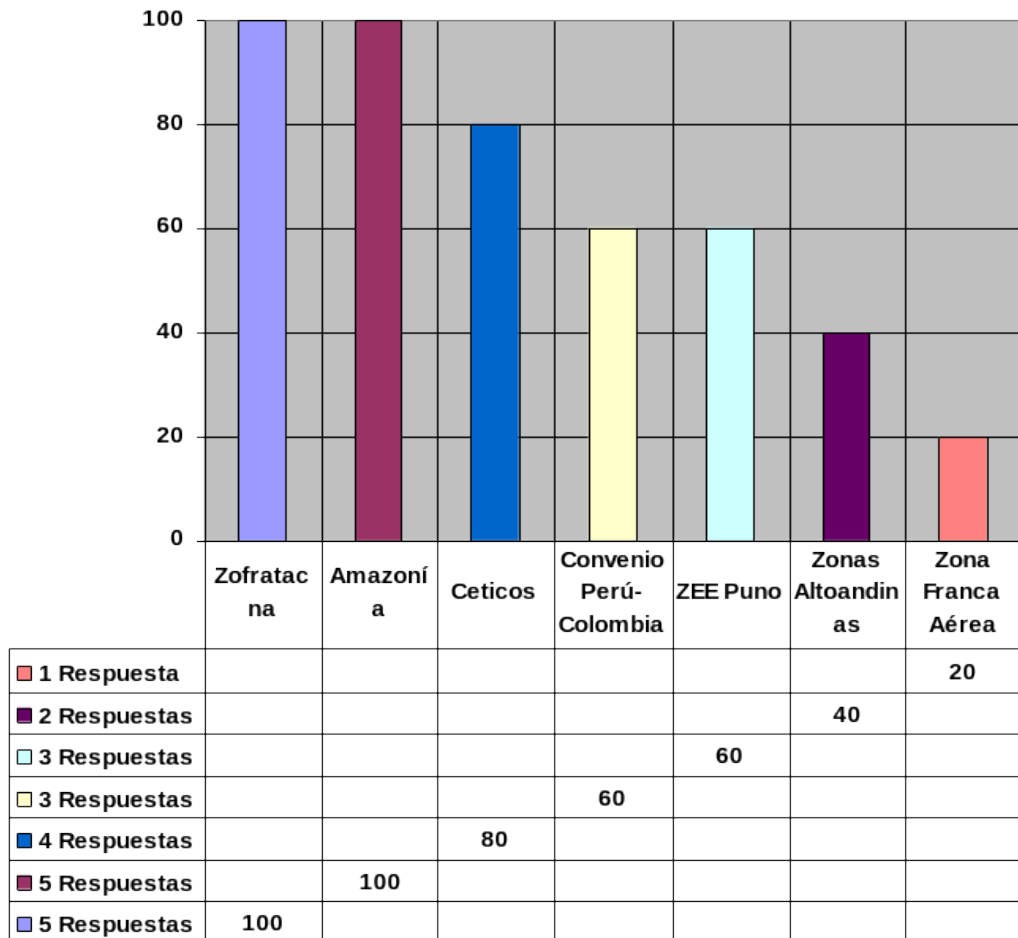
tributarios, sino que el Estado debe recaudar lo que corresponda por cada actividad generadora de obligación tributaria; y así, posteriormente dichos ingresos se inviertan en la región, departamento o localidad específica; de esa manera incluso se podría distribuir el beneficio por sectores empresariales de acuerdo a las necesidades requeridas.

Como contrapeso a las opiniones vertidas en líneas anteriores, de la lectura del gráfico, se observa que existe un 40% que SÍ está de acuerdo con la regulación de las Zonas de Tratamiento Especial en el Perú, por tanto, la pregunta que continúa será. ¿Por qué SÍ considera necesarias las Zonas de Tratamiento Tributario Especial en el Perú?

Como respuesta a éste tema, los entrevistados opinaron que los Regímenes de Incentivos son necesarios por la realidad geográfica, económica y social de nuestro país, el auge económico y los beneficios tributarios se sienten en mayor intensidad en las capitales de provincia más importantes; y, hay zonas de frontera a las cuales los recursos necesarios no llegan y el Estado debe otorgar un tratamiento tributario especial.

Asimismo, sostienen que los beneficios tributarios son temporales ya que estos deben existir en tanto y en cuanto exista la causal que los justifica, de desaparecer estos motivos entonces los beneficios tributarios también deben hacerlo.

GRÁFICO N° 02: ¿CUÁNTAS DE ELLAS RECUERDA?



Debemos acotar que la pregunta N° Uno, comprende a su vez una segunda parte, pues inmediatamente después se averigua cuáles son las zonas de tratamiento tributario especial más conocidas, lo que nos arroja los resultados del Gráfico N° 02:

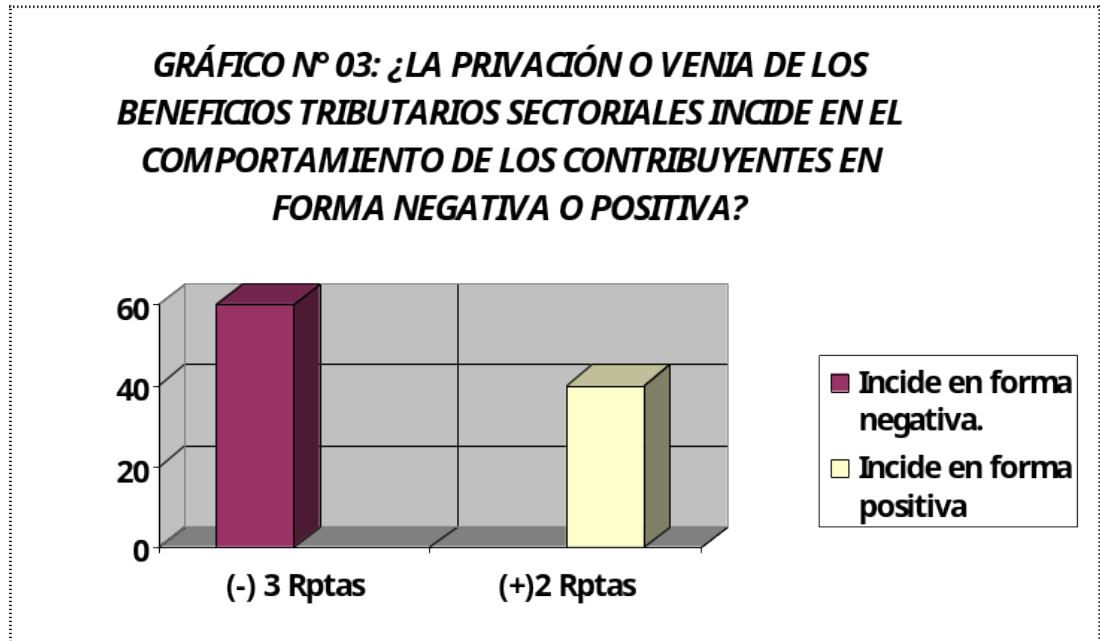
La ZOFRATACNA y la AMAZONÍA, fueron mencionadas por la totalidad de los entrevistados (5 personas), los CETICOS con un 80% (4 entrevistados), las

siguientes zonas más conocidas son las establecidas por el Convenio de Cooperación Aduanera Peruano-Colombiana y por la Zona Económica Especial de Puno que fueron recordadas por 3 de los especialistas (60%), le siguen inmediatamente con un 40% las Zonas Altodinas (mencionadas por 2 interrogados) y finalmente la Zona Franca Aérea con un 20% pues solamente fue mencionada por uno de los entrevistados.

De la lectura del gráfico N° 02, podemos advertir que a pesar de los sólidos conocimientos en las materias de su especialidad, solamente 1 entrevistado tiene clara la existencia de las 7 zonas geográficas de nuestro país que poseen beneficios tributarios aduaneros lo que nos proporciona un indicio de lo poco conocidas y promocionadas que son algunas de ellas.

Asimismo, podemos afirmar que las Zonas más conocidas en la actualidad, son la ZOFRATACNA (materia del presente estudio) y el Régimen de Promoción de la Inversión en la Amazonía, por lo que representa un acierto haber separado en el marco teórico de la presente tesis, un subcapítulo completo para el tratamiento básico de los dos regímenes.

PREGUNTA N° 02: Opina Ud. que la privación o venia de los beneficios tributarios generados por estas Zonas incide en el comportamiento de los contribuyentes en forma negativa o positiva?



Al plantearnos esta interrogante, el objetivo es recaudar la opinión de los entrevistados, acerca de la privación o venia de los beneficios tributarios sectoriales y de qué tipo de influencias ya sean negativas o positivas causan en la población. Esta pregunta fue de mucha ayuda ya que de la respuesta a nuestra interrogante se pudo corroborar nuestra realidad problemática.

De esta manera, de la observación del gráfico N° 03: Los entrevistados afirman en un 60% que el comportamiento del contribuyente cambia negativamente y aquellos cambios se deben al otorgamiento de los beneficios tributarios a sectores determinados ya que dichos privilegios se otorgan en forma temporal, sin embargo con el transcurrir del tiempo los pobladores del sector geográfico favorecido se creen con derechos perpetuos; por tanto si el Estado en pro de una nueva política económica o porque la causal que ameritaba el beneficio desaparece, no podrá

retirar el tratamiento especial sin que se produzcan conflictos sociales, cuestionamientos legales, huelgas, entre otros. Asimismo, uno de los entrevistados indica que existe jurisprudencia del Tribunal Constitucional que informa sobre los beneficios tributarios, en la cual se indica que los mismos no constituyen derechos constitucionales que favorezcan a los contribuyentes, sino más bien son una excepción a las normas establecidas por nuestra Constitución.

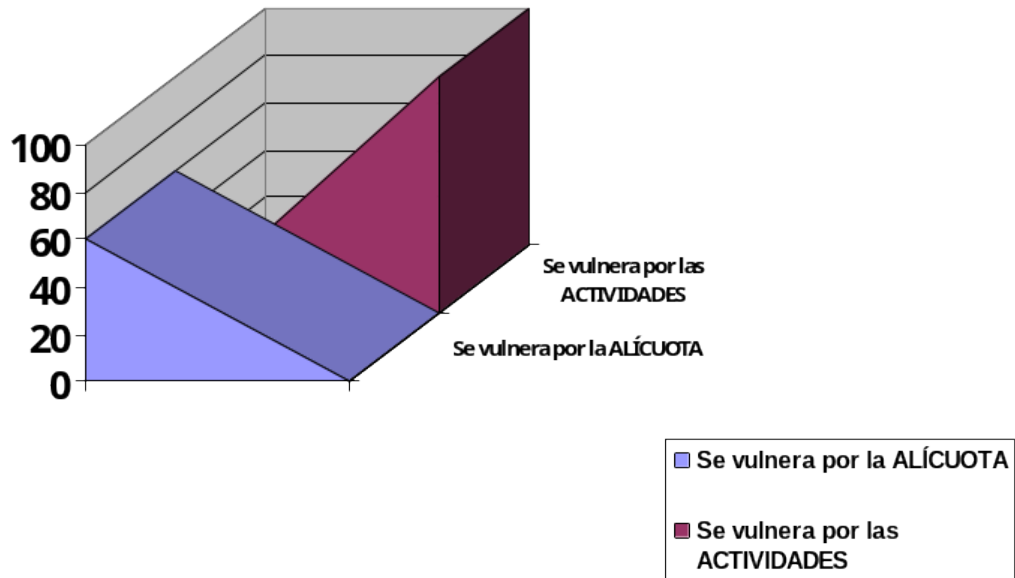
Nos informan que influye negativamente también porque induce a pensar en el aprovechamiento indebido de recursos en las zonas liberadas, por lo que constituye una puerta abierta a la evasión.

Al continuar con la lectura del Gráfico N° 03, se advierte que un 40% de los especialistas afirma que incide en forma positiva, ya que en la medida que las reglas estén claras tributariamente, los beneficios económicos les permitirá colocarse en menor desventaja frente al resto del país dada su situación de frontera en la que se encuentran. Dichas desventajas constituyen el malestar de las carreteras, los gastos mayores que sostiene un empresario posicionado en una zona de frontera en comparación con uno que está en las capitales de provincia donde además la demanda es mucho mayor, siendo que la descentralización de la inversión privada constituye uno de los actuales objetivos del Estado Peruano.

Por tanto la incidencia positiva se encuentra en el hecho de que las empresas instaladas en dichas zonas comenzarán a adquirir competitividad, la misma que será alcanzada si el Estado establece las normas idóneas que les permitan poder prolongarse en el mercado.

PREGUNTA N° 03: ¿Considera Ud. que se vulnera el Principio Constitucional de Reserva Absoluta de Ley (establecido en el Art. 79 de la C.P.P.) si se delegara al Reglamento (vía Decreto Supremo) la ampliación de las actividades permitidas por Ley y la determinación de la alícuota del arancel especial en la ZOFRATACNA?

GRÁFICO N° 04 ¿Se vulnera el Principio de Reserva Absoluta de Ley (establecido por el Art. 79 de la C.P.P) si se delegara un D.S. la ampliación de las Actividades permitidas por Ley y la determinación de la Alícuota del Arancel Especial en la Zofratacna?



El cuadro anterior nos muestra el porcentaje obtenido ante el presente cuestionamiento, el mismo que tiene como objetivo centrar a los entrevistados en el caso concreto materia de vulneración del principio; y, la pregunta está enfocada en obtener la percepción que genera en los especialistas, el principio de Reserva Absoluta de Ley (que es diferente al principio de reserva de ley convencional o relativo establecido en el art. 74 de la C.P.P.) al momento de aplicarlo en las normas concretas que cautela.

De los resultados revelados tenemos lo siguiente:

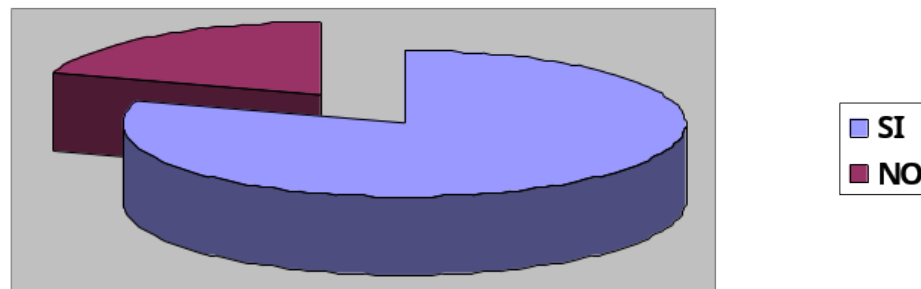
- El 100% de los entrevistados (5 personas) opinan que Sí se vulnera el Principio de Reserva Absoluta de Ley cuando se regula o amplía mediante Reglamento (por decreto supremo) las actividades que pueden desarrollarse y que por consiguiente se encuentran exoneradas del pago de tributos, ello en atención a que ese contenido forma parte del aspecto material de la hipótesis de incidencia exoneratoria y por lo tanto debería estar regulado por una Ley formal tal cual lo establece el Art. 79 de la C.P.P.

Asimismo, cuando se les mostró la Ley que desarrolla el Régimen de la Zofratacna, Ley N° 27688 y se comparó con su Reglamento aprobado por D.S. N° 002-2006-MINCETUR se verificó que mientras la ley establecía un número de actividades exoneradas, el Reglamento establecía un número mayor; por lo que se indicó que además de vulnerar el principio de reserva de ley, existía también una vulneración al Principio de Jerarquía Normativa.

- Además de la lectura del cuadro, se tiene otro porcentaje referido a la vulneración del principio de reserva absoluta de ley cuando se establece por decreto supremo el arancel especial a pagar en la zona liberada; así, opinan un 60% (3 personas) que Sí existe tal violación al principio debido a que al tratarse de un principio de **reserva absoluta** la alícuota también forma parte de la hipótesis de incidencia exoneratoria, por tanto dicho monto debe estar especificado por la ley de la materia. Sin embargo, dos de los entrevistados (40%) opinan que los aranceles se regulan por decreto supremo, por tanto no forman parte de la reserva absoluta de ley.

PREGUNTA N° 04: La inobservancia del Principio Constitucional de Reserva Absoluta de Ley aplicable a la producción normativa de la Zofratacna ¿afecta a su vez el principio-derecho a la igualdad tributaria de los contribuyentes del resto del país?

GRÁFICO N° 05: La inobservancia del Principio de Reserva Absoluta de Ley aplicable a la producción normativa de la Zofratacna ¿afecta a su vez el principio-derecho a la igualdad tributaria de los contribuyentes del resto del país?



La finalidad de la pregunta anterior fue conocer el concepto que poseen los entrevistados acerca del principio de igualdad tributaria, de sus alcances y relación estrecha con la reserva de ley, sobre todo cuando se establecen beneficios a una zona geográfica determinada. Es necesario indicar, que las preguntas efectuadas tienen un orden lógico a fin de que el entrevistado pueda analizar la situación específica del caso de la Zofratacna y nos proporcione su opinión al respecto.

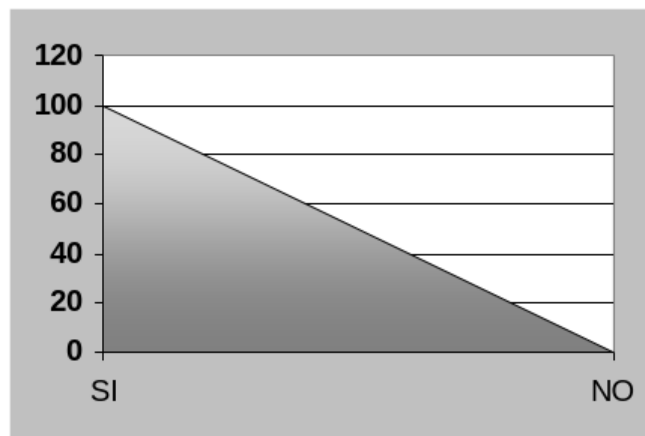
Tenemos así que, un 80% (4 personas) opinan que SÍ se vulnera el principio de igualdad tributaria porque en virtud de una ley (inconstitucional) se favorece a un sector específico en relación con los contribuyentes de todo el país, pues si se establecen beneficios tributarios, sin observar el principio de reserva de ley, u obedeciendo a motivaciones que no son necesarias y objetivas, dichos beneficios se consideran atentatorios de la igualdad tributaria, debido a que la regla general

constituye el deber de contribuir de todos los que según su actividad generen obligaciones tributarias.

Finalmente, tenemos a 1 persona (20%) quien sostiene que la vulneración a la reserva de ley del caso anterior no afecta a su vez al principio de igualdad tributaria, ya que constituye un problema de constitucionalidad de la ley que debe ser ventilado ante el Tribunal Constitucional mediante una Acción de Inconstitucionalidad.

PREGUNTA N° 05: De ser inconstitucional el Decreto Supremo mencionado en la pregunta anterior ¿Cree Ud. que se estaría generando alguna alteración económica en el mercado respecto de las actividades que se regulan en dicho decreto?

Gráfico N° 06



De la lectura del cuadro anterior, se advierten los siguientes resultados:

El 100% de los entrevistados opina que se genera una alteración económica en el mercado denominada competencia desleal, esto sucede - según opinión del Subgerente de la Cámara de Comercio y Producción de La Libertad - cuando los bienes o servicios prestados se brindan fuera de la Zona liberada debido a que el Estado falla en los controles aduaneros; por tanto se trata de una falta del Estado que distorsiona la economía caracterizada por un mercado donde impera una competencia abierta.

Asimismo, indican los especialistas, que es función del Estado establecer las normas adecuadas para mantener *la neutralidad* de todo sistema tributario, la misma que consiste en que sus leyes no deben incidir en las decisiones de los actores del mercado o incentivar la evasión tributaria tal como sucede cuando se otorgan beneficios a un sector específico del territorio nacional.

Finalmente, se observa que ninguno de los especialistas opina que el mercado permanece inalterable cuando acontecen estas situaciones generadas por la expedición de normas exoneratorias.

5. Resultados de las Sentencias expedidas por el Tribunal Constitucional.

El Tribunal Constitucional ha resulto diversos recursos de inconstitucionalidad así como de Amparo contra la Administración Tributaria a nivel nacional. Para probar nuestra hipótesis debíamos acudir a información inapelable en las Cortes de nuestro país, que se pronunciara respecto al tema estudiado y el más idóneo en la salvaguarda y garantía de los derechos y principios establecidos por la Constitución.

Por tanto, ha sido necesario determinar aquellas resoluciones en las cuales los recurrentes expresen los excesos en la potestad tributaria del Estado, en vista de que no se han respetado los principios establecidos en el Art. 74 de la C.P.P, específicamente el aludido Principio de Reserva de Ley en razón del cual el máximo intérprete de la Constitución ha cubierto el inexplicable vacío legal de su comprensión con una clara definición, diferenciándolo con el Principio de Legalidad y su extensión respectiva ya sea absoluta o relativa dependiendo de cada caso en concreto.

Asimismo, a fin de evitar posteriores cuestionamientos en relación a la procedencia de la Acción de Amparo como recurso idóneo para resolver las controversias que proceden contra normas legales (pues lo prohíbe el Art. 200, inc. 2 de la C.P.P), debe entenderse que esta prohibición se refiere a acciones de amparo que pretendan la declaración, por parte del TC, de la inconstitucionalidad de una norma jurídica, en uso del control concentrado y con efecto erga omnes, para expulsarla definitivamente del sistema jurídico; pero que sí procede la acción de amparo, cuando su objeto es la no aplicación de una norma que se estima incompatible con la Constitución, respecto a un caso concreto, en uso del control difuso del TC, y con efectos sólo para el demandante.

Se hace mención a ello porque la mayoría de las Sentencias presentadas en líneas posteriores provienen de recursos de Amparo presentados por contribuyentes que han visto vulnerados sus derechos y garantías establecidas por el Art. 74 de la Constitución y solamente en el caso de dos sentencias (Exp. N.º 00016-2007-PI/TC y Exp. N.º 0042-2004-AI/TC) han sido resueltas mediante una acción de inconstitucionalidad. Sin embargo, cabe indicar que en todas ellas encontramos pronunciamientos sobre la inobservancia al Principio de Reserva de Ley Tributaria.

Continuando con las Acciones de Amparo, también se ha analizado en las sentencias encontradas que en algunos casos no se ha producido el acto lesivo al momento de interponerse la demanda (requisito para la procedencia del Amparo); sin embargo, en opinión del Tribunal el hecho de que las normas cuestionadas no requieran de acto posterior alguno para su obligatoriedad, las hace dispositivos de eficacia inmediata e imperativa frente a los sujetos pasivos del impuesto, lo que hace innegable su naturaleza autoplicativa; por tanto en dichos casos también procede la Acción de Amparo.

Debemos anotar que las Resoluciones en su mayoría han sido declaradas FUNDADAS, lo cual nos proporciona un alcance eficaz e instructor del principio de Reserva de Ley, ello se determinará de mejor manera en la sentencia del TC recaída en el Expediente N.º 00016-2007-PI/TC la misma que resolvió un recurso de inconstitucionalidad interpuesto por vulneración al principio de Reserva Absoluta de Ley.

A continuación presentamos un resumen de las resoluciones del Tribunal Constitucional antes mencionadas:

2.1.- STC que resuelven los recursos presentados por vulneración al Principio de Reserva de Ley en el caso de creación y modificación de tributos.

2.1.1.- Exp. N.º 489-2000-AA/TC: Recurso extraordinario interpuesto por Inversiones Santa Ana S.A. contra la sentencia de la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público de la Corte Superior de Justicia de Lima.

La recurrente interpone acción de amparo contra la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), con objeto de que se declaren inaplicables los incisos a) y b) del artículo 11° del Decreto Supremo 095-96-EF (que aprueba el Reglamento del Decreto Legislativo N.° 821, Ley del Impuesto Selectivo al Consumo) al establecer la alícuota a pagar por el contribuyente por concepto de ISC a las máquinas tragamonedas, viola el principio de legalidad tributaria al fijarse, por vía reglamentaria, una alícuota que tiene reserva de ley.

“...Constituye punto central de la controversia dilucidar si el Decreto Legislativo N.° 821, al no establecer un porcentaje específico por concepto del ISC a las máquinas tragamonedas y otros juegos electrónicos que entreguen premios canjeables en dinero (materia que sí especifica el Reglamento), implica la transgresión del principio de legalidad tributaria (artículo 74° de la Constitución y Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario), que reserva la creación de un tributo a una norma con rango legal. Este Tribunal considera que el principio de legalidad abarca la determinación de todos los elementos que configuran un tributo (es decir: el supuesto de hecho, la base imponible, los sujetos de la relación tributaria – acreedor y deudor–, el agente de retención y la percepción y alícuota), los cuales deben estar precisados o especificados en la norma legal, sin que sea necesaria la remisión –expresa o tácita– de un Reglamento o norma de inferior jerarquía, como ocurre en el caso de autos. En tal sentido, este Colegiado estima que se ha vulnerado el principio de legalidad tributaria.”

2.1.2.- Exp. N.° 1311-2000-AA/TC: Recurso Extraordinario interpuesto por British American Tobacco (South America) Ltd. Sucursal del Perú, contra la Resolución de la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público de la Corte Superior de Justicia de Lima.

La recurrente interpuso la presente acción de amparo contra los demandados para que se declare la no aplicación del Decreto Supremo N.º 158-99-EF, por violación a su derecho de libertad de empresa, comercio e industria; a la libre iniciativa privada; a la libre competencia; a la igualdad ante la ley; y al principio de legalidad; amparados en el artículo 59º; 58º; 60º; 61º; 2º inciso 2); 74º de la Constitución Política del Perú.

Frente al argumento del Ministerio de Economía y Finanzas que no se ha violado el principio de reserva legal, pues el propio Decreto Legislativo N° 821, anterior a la Ley N° 27039, establecía la facultad del Ejecutivo para determinar las "condiciones" inherentes al tributo y frente al argumento de la SUNAD, que el Decreto Supremo N° 055-99-EF, en su artículo 61° permite que por Decreto Supremo el Ministerio de Economía y Finanzas modifique las tasas y los montos fijos, así como los bienes de los Apéndices III y/o IV, sujetos al Impuesto Selectivo al Consumo debe considerarse que el artículo 74° de la Constitución señala que los tributos se crean, modifican o derogan "exclusivamente" por ley o decreto legislativo, en caso de delegación de facultades y por ende, la autorización que hace el Decreto Supremo N° 055-99-EF, al Ministerio de Economía y Finanzas, para modificar los "montos" del Impuesto Selectivo al Consumo aplicables a los cigarrillos por medio de otro Decreto Supremo, vulnera el principio de reserva legal consagrado en el artículo 74° de la Constitución. Por otra parte, la modificación de los montos que debe pagar el contribuyente es tanto o más importante que la imposición de un nuevo impuesto, pues al contribuyente le interesa sobretudo "cuánto" debe pagar.

El sustento constitucional del Principio de Legalidad es la separación del poder político en distintos órganos constitucionales, cada uno de ellos con funciones exclusivas y excluyentes, y por ello se prohíbe que el Poder Ejecutivo, a través de Decretos Supremos,

cree, modifique o suprima impuestos, lo que comprende la modificación de los montos de los impuestos; no sólo las autoridades políticas –como lo explica el profesor Peter Häberle- se inclinan por naturaleza a abusar del poder: también el ciudadano que vive las vicisitudes del mercado, y es por eso que el Estado constitucional es estimulado a extender el Principio de Separación de Poderes del ámbito político, también al económico, a fin de evitar la distorsión del poder económico.

2.1.3.- Exp. N.º 2762-2002-AA/TC: Recurso extraordinario interpuesto por BRITISH AMERICAN TOBACCO SOUTH AMERICA LTDA contra la resolución de la Quinta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima.

La recurrente interpone acción de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), contra la SUNAT y contra SUNAD, 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.

La actora pretende que se declare inaplicable a su caso el Decreto Supremo N.º 222-2001-EF, en virtud del cual se incrementa el ISC sobre la importación de cigarrillos de 100% al 125%, disposición que se sustenta en el artículo 61º del TUO de la Ley del IGV e ISC, aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, que 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 IV (...)”*.

El artículo 74º de la Constitución reconoce la potestad tributaria como la facultad del Estado para crear tributos, modificarlos, derogarlos, otorgar beneficios o regímenes especiales para su aplicación, encontrándose delimitada por los principios tributarios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales. Asimismo, se entiende que cuando nuestro texto constitucional señala que los tributos se

crean exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades, ha previsto una reserva de ley.

Cabe, por tanto, definir cuáles son los alcances y la extensión de la reserva de ley en nuestro ordenamiento jurídico; es decir, interpretar lo que el constituyente ha querido que el legislador o el titular habilitado para estos casos, en el ámbito de su competencia, respete de manera ineludible al momento de crear un tributo.

Primeramente, ha de señalarse 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.

Asimismo, la doctrina comparada 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.***

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 imponibles, 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).***

Este Tribunal, sin embargo, advierte que estas exigencias 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. Esta determinación o intensidad de la reserva se logra cuando se parte de un análisis de la reserva de ley tanto en su extensión horizontal como vertical.

La reserva de ley, en su extensión horizontal, atiende a la delimitación del alcance dejado al reglamento, y en su sentido vertical, al contenido material que debe recoger la ley de remisión. (Tornos Más, Joaquín. La relación entre la Ley y el Reglamento. En: Revista de Administración Pública. 100-102. Año 1993. Madrid. Pág. 471 – 507). ***Asimismo, Gamba Valega se refiere al plano horizontal como aquel en el cual se deslindan los elementos que deben estar amparados por la reserva, y, al vertical, como el grado de concreción o alcance con que dichos elementos deben ser regulados en la ley o norma con rango de ley. (Gamba Valega, César. Tratado de Derecho Tributario, dirigido por Paulo de Barros Carvalho. Editorial Palestra 2003. Pág. 201 y ss.)***

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional Español, en la STC 22/1992, ha establecido que ***“[...] la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo; el grado de concreción***

es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trate de regular otros elementos [...]”(F.J. 7). De esa manera, se reconoce con ello la flexibilización de la reserva en determinadas situaciones y la importancia del análisis de concreción de la misma, en cada caso concreto.

Queda, pues, establecido 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?”**.

Sobre el particular, como lo ha afirmado el Tribunal Constitucional Español – posición que compartimos–: **“[...] 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).

2.1.4.- Exp. N.º 3303-2003-AA/TC: Recurso extraordinario interpuesto por Dura Gas S.A. contra la Resolución de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima.

La empresa recurrente interpone acción de amparo contra el Consejo Directivo del Organismo Supervisor de la Inversión de Energía (OSINERG), con la finalidad de que se declare inaplicable el artículo 2º de la Resolución de Consejo Directivo de OSINERG N.º 2865-2001-OS/CD, publicada el 5 de diciembre de 2001, alegando que vulnera los artículos

51° y 74° de la Constitución, al incorporar como sujetos obligados al pago del aporte a las plantas envasadoras de gas, como es su caso.

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

Para el Tribunal Constitucional, plantear la posibilidad de incluir sujetos pasivos del tributo a través de precisiones como la efectuada mediante la Resolución cuestionada, importaría no sólo la desnaturalización del principio de legalidad y el vaciamiento de su contenido constitucional sino que, además, significaría un evidente atentado contra un principio general del derecho como es la seguridad jurídica, entendida como la suma de certeza, legalidad, correcta interpretación de los preceptos constitucionales y ausencia de cambios inopinados...”

2.1.5.- Exp. N.º 2302-2003-AA/TC: Recurso Extraordinario interpuesto por Inversiones Dream S.A. contra la sentencia de la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima.

La recurrente interpone acción de amparo contra la Municipalidad Distrital de Jesús María, la Superintendencia Nacional de Aduanas - Lima y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), por considerar que se vienen vulnerando sus derechos fundamentales a la igualdad ante la ley, a la propiedad, a la iniciativa privada, a la no confiscatoriedad de los tributos

y al respeto del principio de legalidad; y, en consecuencia, solicita que se declaren inaplicables a su caso los artículos 48° al 53° del Decreto Legislativo N.º 776, referido al Impuesto a los Juegos; y, el artículo 9°, inciso a) del Decreto Supremo N.º 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas.

El segundo extremo del petitorio está referido a la inaplicación del inciso a) del artículo 9° del Decreto Supremo 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas, que establece que: “ *la tasa aplicable a los juegos de azar y apuestas, tratándose de loterías, bingos, rifas y sorteos es 10% (inciso a)*”.

Aducen que se vulnera el principio de reserva de ley, pues se fija la tasa del Impuesto mediante norma reglamentaria, como es el Decreto Supremo, y no por Ley, conforme lo establece la Constitución en el artículo 74°. Asimismo, a fojas 490, el recurrente presenta recurso extraordinario contra la sentencia apelada, cuestionando la falta de pronunciamiento en este extremo.

De esta manera, siguiendo nuestra línea jurisprudencial, procederemos a pronunciarnos sobre el extremo invocado: “... ***La potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que en función de la ley, en función de la Constitución –principio jurídico de supremacía constitucional (artículo 51 de la Constitución) – y de los principios que ella consagra y que informan, a su vez, el ejercicio de tal potestad. Dichos principios, por otra parte, constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto impone que no se puede ejercer la potestad tributaria en contra de la Constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrariamente.***

En tal sentido, la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está supeditado a la Constitución. Es en función de ella que el principio de legalidad tiene validez y legitimidad.

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.

*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. 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.***

*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.***

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). (STC 2762-2002-AA/TC, y, STC 3303-2003-AA/TC).

El cuestionado inciso a) del artículo 9° del Decreto Supremo 095-96-EF, Reglamento del Impuesto Selectivo al Consumo a los juegos de azar y apuestas, fija la tasa de este impuesto, por derivación del artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al

Consumo, que a tenor señala que: “ *Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o montos fijos...*”.

“...En la medida que la alícuota también forma parte esencial del hecho imponible; debido a que el quantum del impuesto está directamente relacionado con el carácter no confiscatorio del impuesto. Elemento que sólo puede estar regulado de manera clara y precisa en la ley. Lo que no obsta a que el Decreto Supremo pueda complementar al mismo, en el marco, por ejemplo, de topes máximos y mínimos que hubiera establecido la ley o de la forma de determinación del monto.”

2.1.6.- Exp. N.º 1746-2003-AA/TC: Recurso extraordinario interpuesto por ARTIFUM S.R.L. contra la resolución de la Quinta Sala Especializada en lo Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima.

La recurrente, con fecha 31 de agosto de 2003, interpone acción de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y la Superintendencia Nacional de Aduanas, solicitando que se declare inaplicable el artículo 1º del Decreto Supremo N.º 128-2001- EF, por afectar su libertad de empresa, comercio e industria y el principio de legalidad tributaria.

Señala que es una empresa dedicada a la representación, comercialización, importación y exportación de tabaco, puros y diversos artículos del fumador.

Sostiene que mediante dicha norma se incluyen los productos cigarros y cigarrillos que contengan tabaco en el literal A del nuevo apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, situación que no se daba anteriormente, aplicándole una tasa del 100% como impuesto selectivo al consumo. Alega que tal inclusión es inconstitucional puesto que los tributos se

crean, modifican o derogan exclusivamente por ley o decreto legislativo, es decir, se viola el principio constitucional de reserva de ley en materia tributaria, de manera que la supuesta habilitación del artículo 61° del Decreto Supremo N.° 055-99-EF, Texto Único Ordenado del Impuesto General a la Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, también es inconstitucional. Agrega que existe jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ampara su pedido.

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

En el presente caso se cuestiona también, por inconstitucional, el artículo 61° del TUO IGV e ISC. Sin embargo, a diferencia del caso citado en el Fundamento anterior, en este proceso no se cuestiona un aumento de la tasa, sino la creación de un nuevo hecho generador por haberse incorporado un producto que no estaba previsto inicialmente en la ley, y también de una nueva base imponible, elementos esenciales del tributo que están protegidos en grado máximo por el principio de reserva legal en materia tributaria.

Este Colegiado considera que, en efecto, la creación de un nuevo hecho generador y de una nueva base imponible, modifica elementos esenciales del tributo, como se acredita a fojas 235 con la declaración simplificada de importación, en la que consta que los productos que importaba la recurrente –tabaco para pipa, entre otros–, no estaban gravados con el impuesto selectivo al consumo,

hecho que cambió con la expedición del D.S. N.º 128-01-EF. Por tanto, es evidente que se ha vulnerado el principio constitucional de reserva de ley.

2.1.7.- Exp. N.º 2689-2004-AA/TC: Recurso extraordinario interpuesto por EMERGIA S.A. contra la resolución de la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Lima.

La recurrente interpone acción de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas (en adelante MEF) y contra la SUNAD a fin de que se declare inaplicable la Resolución N.º 118-01212-2000-002539, Resolución N.º 118-01212-2001-000068, Resolución N.º 118-0131-2001-000266, Resolución N.º 118-01/2001-000346.

A criterio de este 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 tal sentido, cabe afirmar que “mientras el Principio de Reserva 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. 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”

En el ámbito tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a

las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley.

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

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

Este Tribunal ha señalado en anterior oportunidad (Expediente N.º 2762-2002-AA/TC), que el principio de reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa, salvo en el caso previsto en el último párrafo del Art. 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 tributaria pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante decreto legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo.

2.1.8.- Exp. N.º 1551-2005-PA/TC: Recurso de agravio constitucional interpuesto por Tabacalera Nacional S.A.A. contra la resolución de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima.

La Sociedad Mercantil recurrente interpone acción de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), a fin de que se declare inaplicable a su caso, el Decreto Supremo N.º 087-2003-EF y su norma derogatoria, así como el Decreto Supremo N.º 113-2003-EF, ambos por vulnerar su derecho a la seguridad jurídica y los principios de legalidad tributaria y jerarquía normativa.

Dichas modificaciones fueron realizadas conforme lo dispone el artículo 61º del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, que permite a través de Decreto Supremo se modifiquen las tasas, montos y bienes contenidos en los Apéndices III y IV de dicha ley, **estableciéndose, mediante una norma de inferior jerarquía a la ley, la base imponible y la alícuota o monto fijo de dichos tributos, lo cual, vulnera los principios de legalidad tributaria, seguridad jurídica y jerarquía normativa, previstos tanto en el artículo 74º de la Constitución Política del Perú como en la Norma IV del Título Preliminar del Decreto Legislativo N.º 816, Código Tributario.**

Ahora bien del estudio de autos se desprende que se ha vulnerado el principio de reserva de ley por haberse establecido la alícuota de un impuesto se establece por decreto supremo que es una norma infralegal. El principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración – entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley. El respeto a la reserva de ley para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica “no taxation without representación” – es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.

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.

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.

Es razonable que la alícuota integrante del mandato de la norma, en tanto determina el quantum a pagar por el contribuyente, deba encontrarse revestida por el principio de seguridad jurídica en conexión con el de legalidad, lo que conlleva a exigir un mínimo de concreción en la ley sin embargo, ello no se concreta cuando se deja al reglamento la fijación de los rangos de tasas ad infinitum como ha ocurrido en el presente caso ya que la ley no ha fijado los parámetros para establecer uno de los elementos esenciales del tributo.

2.1.9.- Exp. N.º 7365-2005-PA/TC: Recurso de agravio constitucional interpuesto por Tabacalera del Oriente E.I.R.LTDA contra la resolución de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima.

La recurrente, con fecha 23 de agosto de 2001, interpone acción de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), solicitando que se declare inaplicable el artículo 1.º del Decreto Supremo 128-2001- EF, por afectar, en su caso, los derechos a la libertad de

trabajo, de empresa, comercio e industria, a la libre iniciativa privada y el principio de legalidad o reserva legal.

Respecto a los alcances del principio de reserva de ley, en la STC 2762-2002-AA/TC (*British American Tobacco*), señaló este Colegiado 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, se sostuvo que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la ley *es máximo cuando regula el hecho imponible y mínimo cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.*

De igual modo, en dicha sentencia, se acotó que era evidente que el artículo 61.º del TUO IGV e ISC “(...) ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley, pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido –sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, fijar topes- que sea este el que disponga las modificaciones a las tasas; lo que se presenta como una remisión normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a la ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa”.

En el presente caso, se cuestiona, también por inconstitucional, el artículo 61.º del TUO del IGV e ISC, aunque, a diferencia del caso citado en los fundamentos precedentes, no se pone en tela de juicio el aumento de la tasa, sino la creación de un nuevo hecho generador, por haberse incorporado un producto que no estaba gravado inicialmente en la ley.

De esta manera, del mismo modo en que este Colegiado resolvió en idéntico caso (*vid.* STC 1746-2003-AA), la creación de un nuevo hecho generador y una nueva base imponible modifican elementos esenciales del tributo; en consecuencia, es evidente que el artículo 1.º del Decreto Supremo 128-2001-EF vulnera el principio de reserva de ley tributaria y, de esta forma, los derechos constitucionales invocados por la recurrente.

2.1.10.- Exp. N.º 05558-2006-AA/TC: Recurso de agravio constitucional interpuesto por British American Tobacco del Perú S.A.C. contra la sentencia de la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima.

La empresa recurrente interpone demanda de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), a fin de que: i) se deje sin efecto en el caso concreto el Decreto Supremo N.º 113-2003-EF y, en consecuencia, ii) se declaren ineficaces las obligaciones derivadas de la aplicación de dicho dispositivo, ya que vulnera su derecho a la seguridad jurídica y los principios de legalidad y de jerarquía normativa iii) se le aplique la tasa del Impuesto Selectivo al Consumo establecida en la Ley N.º 27940. Para dicho efecto adjunta como medio probatorio una copia certificada de la Declaración Única de Aduanas (DUA) N.º 118-2004-10-010934-01-6, a la cual se le habría aplicado el Decreto Supremo N.º 113-2003-EF.

El principio de reserva de ley se encuentra reconocido por el artículo 74º de la Constitución Política, según el cual el ámbito de creación, modificación, derogación o exoneración de tributos queda reservado a las leyes o a los decretos legislativos.

Al respecto este Tribunal ha precisado que: “La reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido **es posible que la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley.** Para ello se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos

esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. **En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia**” (el énfasis es agregado). Así, a efectos de verificar si la norma que se cuestiona en el presente caso ha respetado el principio constitucional de reserva de ley resulta necesario establecer si existe una norma con rango de ley que haya facultado a modificar la tasa del ISC y en su caso si esta norma facultativa se encuentra dentro de los parámetros establecidos por este Tribunal.

Conforme se ha señalado en los antecedentes, el Decreto Supremo N.º 087-2003-EF modificó la Ley N.º 27940 al elevar de 30% a 37.5% la tasa del ISC aplicable a la importación de cigarrillos. Posteriormente el Decreto Supremo N.º 113-2003-EF modificó nuevamente la tasa del ISC de 37.5% a 37.2%. ***A criterio de los demandados dichas normas reglamentarias se encontrarían habilitadas para modificar la tasa del ISC en virtud de lo establecido por el artículo 61º del TUO de la Ley de IGV e ISC, según el cual: “Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasa y/ o las listas de bienes contenidos en los apéndices III y IV (...)”.***

No obstante, siguiendo la línea jurisprudencial sentada por este Colegiado en la STC 1551-2005-AA/TC, es evidente que el Decreto Supremo N.º 113-2003-EF, al tener categoría reglamentaria y regular la tasa del impuesto sin ningún parámetro derivado de la ley, vulnera el principio de reserva de ley tributaria.

Se ha producido en este caso una ***deslegalización o remisión normativa en blanco de la reserva de ley***, tomando como base el artículo 61º de la Ley de IGV e ISC, mediante el cual, excediéndose los límites de la propia Constitución, el legislador ha dado carta abierta al Ejecutivo para que -sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, la fijación de topes- sea éste el que disponga las modificaciones a las tasas, permitiéndose de este modo que sea la Administración la que

finalmente regule *ad infinitum* la materia originalmente reservada a la ley, vulnerando con ello además el principio de jerarquía normativa.

A mayor abundancia, ***es razonable que la alícuota integrante del mandato de la norma, en la medida que determina el cuántum a pagar por el contribuyente, esté informada por el principio de seguridad jurídica en conexión con el de legalidad y que ello exija un mínimo de concreción en la ley; no obstante, tal previsión no se logra cuando se delega al reglamento la fijación de los rangos de tasas.***

Consecuentemente en virtud de lo expuesto y siendo misión del Tribunal Constitucional velar por mantener la sujeción de la ley a la Constitución, corresponde declarar inaplicable el Decreto Supremo N.º 113-2003-EF en el presente caso, por ser contrario a los alcances del artículo 74º de la Constitución.

2.1.11.- Exp. N.º 04899-2007-PA/TC: Recurso de Agravio Constitucional interpuesto por Jockey Club del Perú contra la sentencia expedida por la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima.

Con fecha 15 de marzo de 2006 la recurrente interpone demanda de amparo contra el Servicio de Agua Potable y Alcantarillado de Lima (SEDAPAL).

El objeto de la presente demanda es que se inaplique el Decreto Legislativo N.º 148 y su Reglamento, el Decreto Supremo N.º 008-82-VI, debido a que con tales normas se considera vulnerado su derecho fundamental a la propiedad, en cuanto se le exige el pago de un monto de dinero en virtud de una exacción estatal. La entidad demandante alega que se le pretende cobrar un tributo que no ha sido aprobado de conformidad con los principios constitucionales tributarios, específicamente en lo que al principio de reserva de ley y al principio de legalidad se refiere.

En lo que se refiere al principio de reserva de ley tributaria, son básicamente dos los cuestionamientos que hace la demandante:

En primer lugar, argumenta que el Decreto Legislativo N.º 148 excedió la materia de regulación delegada por la Ley N.º 23230. Alega que dicha ley no delegó la regulación de aspectos relativos al cobro de tributos o contraprestaciones relacionada al uso de las aguas subterráneas.

En segundo lugar, cuestiona que en dicho Decreto Legislativo no se establecen los elementos esenciales del tributo; por lo tanto, se estaría delegando la potestad tributaria al Ejecutivo, que por medio del Decreto Supremo N.º 008-82-VI, establece los elementos del tributo.

Al respecto, de una revisión de la norma autoritativa (Ley N.º 23230) se aprecia que se autorizó al Ejecutivo a que dicte las normas relativas a la “Ley General de Endeudamiento Público Externo, Legislación Tributaria y Perfeccionamiento de la Ley General de Cooperativas N.º 15260”, entre otras. ***Por consiguiente, apreciamos que la creación de un tributo en cualquiera de sus especies es una delegación que requiere el máximo de formalidad.*** Pues bien, la norma autoritativa debió prever de manera expresa la facultad otorgada para crear nuevos tributos ya que este poder no simplemente obedece a un ánimo o uso de facultades del Legislativo puesto que al tratarse de la intervención en la propiedad de los ciudadanos-usuarios se debe pedir la máxima rigurosidad en la regulación. Asimismo, resulta oportuno hacer referencia a que la creación de un tributo como el que viene siendo materia de análisis debió obedecer a un estudio y previsión –por lo menos mínima– de la política fiscal del sector Economía y no a una regulación mínima, escueta y limitada. Por lo señalado, este extremo de la demanda resulta fundado.

De otro lado, en lo que se refiere al cumplimiento de la exigencia de que los elementos esenciales del tributo y su configuración en una norma de rango legal, es de advertirse que el ámbito de análisis de la norma

impugnada debe limitarse al Decreto Legislativo N° 148 y su reglamento, el Decreto Supremo N° 008-82-VI.

Pues bien, de la lectura y análisis de la norma legal se puede inferir que no se cumple, siquiera de manera mínima, la consigna del principio de reserva de ley, dejando todos y cada uno de los elementos esenciales del tributo, tales como los sujetos, el hecho imponible y la alícuota a la norma reglamentaria en sus artículos 1 y 2 (Decreto Supremo N° 008-82-VI). Por consiguiente, no se ha respetado en ninguna medida el principio constitucional tributario de reserva de ley.

En conclusión, la inconstitucionalidad de la tarifa es incuestionable, al constatarse que los elementos esenciales del tributo, esto es, los sujetos pasivos, la base y la alícuota, entre otros, fueron establecidos en el Decreto Supremo N° 008-82-VI, publicado el 4 de marzo de 1982. En este sentido, habiéndose establecido que la infracción del principio de reserva de la Ley se produce desde la expedición del Decreto Legislativo N° 148, es menester concluir que la pretensión de los derechos constitucionales de los actores debe retrotraerse a la fecha del inicio de su vulneración.

2.1.12.- Exp. N.º 2724-2007-PA/TC: Recurso de agravio constitucional interpuesto por Import Export Vizcar S.A. contra la sentencia expedida por la Sala Mixta Transitoria de la Corte Superior de Justicia de Tacna.

La recurrente interpone demanda de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), el procurador público encargado de los asuntos judiciales del Ministerio de Economía y Finanzas, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y contra la Intendencia de la Aduana de Tacna.

Solicita que se disponga la inaplicación del Decreto Supremo N.º 093-2005-EF, puesto que en virtud del artículo 61 de Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo –Decreto Supremo N.º 055-2005-EF–, se incorporó en el Literal A del Nuevo Apéndice IV de la referida ley la importación de vehículos usados concebidos para el transporte de mercancías dentro de los alcances del Impuesto Selectivo al Consumo.

Acerca del principio de reserva de ley, este Tribunal Constitucional ha precisado que: “La reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido, **es posible que la reserva de ley pueda admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley.** Para ello se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. **En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia”**

El artículo 61º 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, en virtud de esta norma, se promulga el Decreto Supremo N.º 093-2005-EF, que incorporó un producto que no estaba previsto inicialmente en la Ley IGV y ISC

Como es de apreciarse en este caso, mediante el artículo 2 del Decreto Supremo N.º 093-2005-EF, se ha creado un nuevo hecho generador al haberse incorporado un producto que no estaba previsto inicialmente en la ley. Con ello se han modificado elementos

esenciales, vulnerándose así el principio de reserva de ley, y por consiguiente, el derecho fundamental de la propiedad de la actora.

2.1.13.- Exp. N.º 00606-2008-PA/TC: Recurso de agravio constitucional interpuesto por ARTIFUM S.R.L. contra la sentencia expedida por la Corte Superior de Justicia de Lima.

El 13 de abril de 2005, la recurrente interpone demanda de amparo contra el Ministerio de Economía y Finanzas, la Superintendencia de Administración Tributaria y la Superintendencia Nacional de Aduanas. El objeto de su demanda es la inaplicación del artículo 1º del Decreto Supremo N.º 178-2004-EF, del 6 de diciembre del 2004, así como que se disponga la devolución de las cartas fianza para retirar su mercadería por cada importación.

Señala como antecedente que en el año 2001, el MEF expidió el Decreto Supremo N.º 128-2001-EF, el cual gravaba con el impuesto selectivo al consumo el 100% de la base imponible a las partidas arancelarias 2402.10.00.00 y el 2403.10.00.00, entre otras, incluyéndose en el literal A del Nuevo Apéndice IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, todo ello sobre la base del artículo 61º de la mencionada Ley.

Contra este Decreto Supremo, la demandante interpuso demanda de amparo. El Tribunal Constitucional, mediante sentencia 1746-2003-AA/TC resolvió declarar fundada la demanda y, por tanto, inaplicable a su caso, dejándose sin efecto además los actos concretos que hubieran derivado de dicha norma. Esta sentencia permitió a la demandante importar liberado del impuesto selectivo al consumo hasta el mes de diciembre de 2004, en que se dictó el Decreto Supremo N.º 178-2004-EF.

Este último grava en 50% la base imponible para el impuesto selectivo al consumo a los productos derivados del tabaco; cigarrillos y cigarrillos. Ello resulta, a juicio de la demandante, inconstitucional, en la medida que

vulnera los principios de reserva de ley y de jerarquía normativa, así como los derechos de propiedad, a la libre empresa y de comercio; todos ellos garantizados por la Constitución.

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, 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 válido; 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 afirmar 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 e interdicción de la confiscatoriedad.

Se debe señalar también 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 de este Colegiado, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución –principio de constitucionalidad– y no sólo de conformidad con la ley – principio de legalidad.

En efecto, la creación de un nuevo hecho generador y de una nueva base imponible, modifica elementos esenciales del tributo. Asimismo, en cuanto a la creación del tributo, la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse *la entrega en blanco* de facultades al Ejecutivo para regular la materia (Cfr. STC 0042-2004-AI/TC).

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

2.2.- STC que resuelven los recursos presentados por vulneración al Principio de Reserva de Ley en el caso de beneficios tributación.

2.2.1.- Exp. N.º 0042-2004-AI/TC: Demanda de inconstitucionalidad interpuesta por don Luis Alejandro Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos,

contra el artículo 54° del Decreto Legislativo N.° 776, Ley de Tributación Municipal, modificada por el Decreto Legislativo N.° 952.

El referido D. Leg N° 952, 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.*

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 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 aquellos 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.

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.

Ahora, si bien es cierto que, generalmente, 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, también lo es que 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 también que debe ser necesario, idóneo y proporcional. 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 proscrita.

“... en los casos que existen motivaciones de otro orden (extrafiscal), debe tratarse, de finalidades no arbitrarias, sino compatibles con los valores del propio ordenamiento, en base a los cuales se admite excepcionalmente una desviación respecto de las exigencias de la igualdad y de la capacidad económica”

Siguiendo esta línea de análisis, se afirma asimismo que ***“el legislador no debe abusar de esta facultad y evaluar muy bien el fin recaudatorio, sea este el sacrificio del ingreso (si lo excepciona) o su incremento (si establece impuesto desalentadores, restrictivos o prohibitivos)”***.

De este modo, los beneficios tributarios se traducen en estímulos a determinadas personas o actividades que el Estado considera valioso promover, y es ahí donde se debe considerar tanto los derechos fundamentales, los principios constitucionales y los valores superiores, así como los deberes primordiales del Estado que están previstos en el artículo 44 de la Constitución, ya aludidos supra. En efecto, no es contrario a la Constitución el hecho que el legislador establezca una finalidad extrafiscal de los tributos, siempre que ella esté de acuerdo con los principios rectores de la política social, económica e, incluso, cultural del Estado.

Hay, pues, en el caso concreto, una clara infracción del principio de reserva de ley. El legislador no puede otorgar a un ente administrativo

una materia, reservada a una ley, para que sea regulada mediante un reglamento. De ahí que se señale, en relación con el principio mencionado, que “la ley ha de abordar por sí misma, si ha de observar el mandato constitucional, el núcleo esencial de dicha regulación, de modo que la remisión que pueda hacer a un Reglamento no implique la abdicación de la regulación de dicho núcleo, o de sus criterios básicos (...)”

2.2.2.- Exp. N.º 02235-2009-PA/TC: Recurso de agravio constitucional interpuesto por Cooperativa de Servicios Educativos “Divina Trinidad” Ltda., debidamente representada, contra la resolución expedida por la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima.

Con fecha 13 de setiembre de 2004, la recurrente interpone demanda de amparo contra el Tribunal Fiscal, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), solicitando que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02518-1-2004, la Resolución de Intendencia N.º 025-4-17815 y las Órdenes de Pago N.º 021-01-0191672, 021-01-0191673, 021-01-0191675 y 121-01-0191676. Asimismo, solicita que se reconozca expresamente la vigencia de la inafectación de las Cooperativas de Servicios Educativos, contenida en el inciso 1 del artículo 66, el artículo 121 y en el artículo 122 de la Ley General de Cooperativas, en concordancia con la Ley N.º 27034.

Deber de contribuir y beneficios tributarios:

En la STC 0041-2005-PI/TC se estableció que “los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación. A propósito de esto, este Colegiado considera pertinente

referirse a los distintos modos como pueden manifestarse los beneficios tributarios, a saber: la inafectación, la inmunidad, y la exoneración.”

Esta capacidad de beneficiar a determinado sector de la sociedad se origina en la propia potestad tributaria que tiene el Estado, facultad que debe ser ejercida de conformidad con los principios establecidos en el artículo 74 de la Constitución. Así, la imposición de los beneficios tributarios debe hacerse respetando los principios de reserva de ley, de no confiscatoriedad, de igualdad tributaria y de protección de los derechos fundamentales. Más aún, siendo estos beneficios auténticos privilegios tributarios, es evidente que pueden generar afectaciones al principio de igualdad tributaria. Y es que con tales beneficios se configura una excepción al deber de contribuir con los gastos públicos, que es una regla de orden público tributario y además es una manifestación del principio de solidaridad consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado como un Estado Social y Democrático de Derecho (artículo 4 de la Constitución) [STC 004-2004-AI/TC, fundamento 9].

Históricamente, el principio de reserva de ley se ha establecido como una garantía a fin de proteger a la sociedad de los eventuales abusos que puedan generarse desde el Ejecutivo. Así, lo que se tutela con ello es el principio de autoimposición, mediante el cual solo la misma sociedad puede imponerse obligaciones tributarias o de cualquier otra índole que impliquen una exacción al patrimonio de los ciudadanos.

De tal modo, 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” [STC 2762-2002-AA/TC, fundamento 8].

En suma, así como las obligaciones tributarias deben respetar los principios tributarios, las normas que establezcan beneficios tributarios también deben hacerlo. Por lo que debe establecerse expresamente en qué consiste el beneficio tributario, a fin de no permitir que se delegue a la Administración la facultad de determinar ello.

2.2.3.- Exp. N.º 02817-2010-PA/TC: Recurso de agravio constitucional interpuesto por don José Luis Sánchez Manrique Tavella contra la sentencia expedida por la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Callao.

El recurrente interpone demanda de amparo contra la Superintendencia Nacional de Aduanas (SUNAT) con el objeto de que: a) se declare inaplicable a su caso el segundo párrafo del artículo 5º del Decreto Supremo N.º 028-2005-EF, Reglamento de la Ley de Incentivos Migratorios, en la parte que señala un plazo de caducidad de 6 meses para el beneficio tributario, b) se declare inaplicable el artículo 4º de la Resolución de Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas N.º 626-2007/SUNAT/A, que establece dicho plazo de caducidad contado a partir de la notificación, y c) se declare la plena vigencia del beneficio tributario que se le concedió mediante la citada resolución.

Cabe precisar que en un Estado Constitucional de Derecho el establecimiento de beneficios tributarios constituye una excepción a la regla, deber o imposición de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. De ese modo “las exoneraciones se constituyen como supuestos de excepción respecto del hecho imponible, lo cual quiere decir que le hecho imponible nace, y/o, los sujetos (subjetivas) o actividades (objetivas), previstos en ella, se encuentran prima facie gravados; no obstante ello, en estos casos, no se desarrollará el efecto del pago del tributo

en la medida que, a consecuencia de la propia ley o norma con rango de ley, se les ha exceptuado del mismo”

2.3.- STC que resuelven los recursos presentados por vulneración al Principio de Reserva Absoluta de Ley.

2.3.1.- Exp. N.º 00016-2007-PI/TC: Demanda de inconstitucionalidad interpuesta por el Colegio Economistas de Ucayali contra los Decretos Legislativos N.º 977 y 978, expedidos por el Poder Ejecutivo, que modifican parcialmente la Ley N.º 27037, Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía.

Tipo de proceso : *Proceso de Inconstitucionalidad.*

Demandante : *Colegio de Economistas de Ucayali.*

Normas sometidas a control: *Decretos Legislativos N.º 977 y N.º 978.*

Normas constitucionales cuya vulneración se alega: *Artículo 2º inciso 2), 61º, 69º, 74º y 79º de la Constitución.*

Petitorio : *Se declare la inconstitucionalidad de los Decretos Legislativos N.º 977 y 978.*

“... Si bien el demandante solicita que se declare la inconstitucionalidad de los Decretos Legislativos N.º 977 y N.º 978 y, por lo tanto, podría concluirse que el presente proceso debería circunscribirse a determinar la constitucionalidad de dichas normas; este Colegiado, de acuerdo a lo previsto en el artículo 78º del Código Procesal Constitucional, no puede obviar que la fundamentación de la demanda está dirigida a cuestionar también la Ley N.º 28932, Ley que delegó al Poder Ejecutivo la potestad de legislar mediante Decreto Legislativo sobre materia tributaria, habilitando a prorrogar o eliminar las exoneraciones y los beneficios tributarios vigentes...; en ese sentido, en vista que el cuestionamiento central versa sobre si la Constitución permite al Poder Legislativo delegar la potestad legislativa en materia de exoneraciones y beneficios tributarios, el Tribunal Constitucional considera que el análisis de constitucionalidad debe recaer también sobre la Ley N.º 28932, publicada

el 16 de diciembre del 2006, específicamente el artículo 2º incisos 1 y 5, que disponen lo siguiente:

Artículo 2.- Delegación de facultades

En el marco de la delegación, el Poder Ejecutivo está facultado para:

1. Dictar el marco general que defina, en forma transparente, los principios y las reglas que se deberán cumplir para la dación de normas que contengan tratamientos tributarios especiales, incentivos, beneficios o exoneraciones tributarias, así como los criterios para evaluar su eficacia en cuanto al logro de los objetivos para los cuales fueron otorgados y la revisión de la necesidad de su permanencia.

(...)

5. Prorrogar o eliminar las exoneraciones y los beneficios tributarios vigentes sujetos a plazo, previa evaluación de la necesidad de su permanencia.”

El control constitucional de las leyes autoritativas:

Este Colegiado ha definido las leyes autoritativas como “(...) las prescripciones normativas generales y escritas emanadas del Congreso de la República, conforme a un procedimiento prefijado por la Constitución”. Así, dentro de la clasificación de “leyes ordinarias”, se advierte la existencia de dos subtipos, entre las que se encuentran las leyes autoritativas o habilitantes.

Pero una ley autoritativa puede ser también inconstitucional y, por un efecto transitivo en consecuencia, también los decretos legislativos que se dicten precisamente sobre la base de aquélla. Al respecto se ha afirmado en la STC 00047-2004-PI/TC que:

“(...) la regulación a través de este tipo normativo, el decreto legislativo, está limitada directamente por la Constitución y también por la ley autoritativa. Podía darse el caso de que el Congreso de la República delegue una materia prohibida, con lo cual no sólo será

inconstitucional la ley autoritativa, sino también el decreto legislativo que regula la materia en cuestión. De otro lado, también puede darse el caso de que la ley autoritativa delegue una materia permitida por la Constitución y, sin embargo, el decreto legislativo se exceda en la materia delegada, con lo cual, en este caso también se configurará un supuesto de inconstitucionalidad por vulneración del artículo 104º de la Constitución” (subrayado agregado) (FJ 25).

En ese sentido, este Colegiado debe analizar, en primer lugar, la constitucionalidad de la Ley N.º 28932 sobre la base de dos cánones específicos expresamente previstos en el artículo 104º de la Constitución, a saber: 1) el plazo determinado y 2) la materia específica. El primero de ellos, es decir el plazo, parece no exigir mayor análisis en la medida que el artículo 1º de la Ley antes mencionada estableció claramente: “deléguese en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar en materia tributaria por un plazo de noventa (90) días calendario, contados a partir de la vigencia de la presente Ley, en los términos a que hace referencia el artículo 104 de la Constitución Política del Perú”.

Exige mayor análisis, sin embargo, el segundo de los presupuestos habilitantes como es el de materia específica, lo que a continuación se realiza.

Exoneraciones tributarias y regímenes tributarios especiales a determinadas zonas del país

En reiterada jurisprudencia, este Colegiado ha considerado a las exoneraciones tributarias como un régimen especial.

Asimismo, sobre los beneficios tributarios ha tenido ocasión de señalarse que estos deben ser de naturaleza temporal y que, más allá de la discrecionalidad con la que cuenta el legislador para otorgarlas, ésta no es absoluta. En efecto, en la STC 10138-2005-AC/TC este Colegiado sostuvo lo siguiente:

“Como puede apreciarse, no es posible que en la actualidad una exoneración o beneficio tributario pueda entenderse como que sea otorgada 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 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, FJ 14)”.

Dicho esto, pueden entenderse las exoneraciones tributarias como aquel régimen especial de beneficios tributarios establecido de manera discrecional, mas no arbitraria, por el Estado otorgado a determinadas personas o actividades que originalmente deberían tributar; siendo este régimen, por su propia naturaleza, temporal.

El artículo 79° de la Constitución sobre el establecimiento de exoneraciones y beneficios tributarios señala que “los representantes ante el Congreso no tienen iniciativa para crear ni aumentar gastos públicos, salvo en lo que se refiere a su presupuesto. El Congreso no puede aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo. En cualquier otro caso, las leyes de índole tributaria referidas a beneficios o exoneraciones requieren previo informe del Ministerio de Economía y Finanzas. Sólo por ley expresa, aprobada por

dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país". (Subrayado agregado).

No obstante, cabe recordar que las normas constitucionales deben ser interpretadas a la luz de los principios de unidad de la Constitución, corrección funcional, concordancia práctica, fuerza integradora y normativa de la Constitución (cfr. al respecto, entre otras, la STC 5854-2005-AA/TC). En ese sentido y precisamente en aplicación de dichos principios cabe determinar si existen en la Constitución otras materias indelegables al Poder Ejecutivo. El Tribunal Constitucional entiende que lo previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución –el mismo que regula el establecimiento de un régimen o tratamiento tributario especial a determinadas zonas del país– constituye también una materia que sólo puede ser regulada por una ley del Congreso de la República; en otras palabras, una materia que no puede delegarse, a efectos de su regulación, al Poder Ejecutivo.

Con anterioridad, el Tribunal Constitucional en la STC 2689-2004-AA/TC (FJ 20) así también lo estimó cuando consideró que:

"(...) el principio de reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa, salvo en el caso previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa). Para los supuestos contemplados en el artículo 74° de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley –en cuanto al tipo de norma– debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante decreto legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo" (subrayado agregado).

De lo señalado cabe colegir que cuando los beneficios tributarios o la eliminación de los mismos –establecidos con anterioridad– constituya parte integrante de un régimen tributario especial como el que prevé el último párrafo del artículo 79º de la Constitución del Estado, éstos deben encontrarse establecidos en una ley expresa del Congreso de la República, no siendo posible su delegación al Poder Ejecutivo para que éste las regule mediante decreto legislativo. En relación con esto, el Tribunal Constitucional considera que no existe identidad entre “exoneraciones tributarias” y “tratamiento tributario especial”, ya que si bien existe relación entre ellas, no necesariamente se asimilan y no pueden ser utilizadas de manera indistinta. Las exoneraciones tributarias siempre forman parte de un tratamiento tributario especial, pero no todo tratamiento tributario especial necesariamente comprende exoneraciones tributarias.

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

Bajo estas consideraciones es que cabe analizar ahora la constitucionalidad de la Ley N.º 28932, a partir, sobre todo, de lo previsto en el último párrafo del artículo 79º de la Constitución. Puede apreciarse que el artículo 2º de la Ley mencionada establece:

“Artículo 2.- Delegación de facultades

En el marco de la delegación, el Poder Ejecutivo está facultado para:

1. Dictar el marco general que defina, en forma transparente, los principios y las reglas que se deberán cumplir para la dación de normas que contengan tratamientos tributarios especiales, incentivos, beneficios o exoneraciones tributarias, así como los criterios para evaluar su eficacia en cuanto al logro de los objetivos para los cuales fueron otorgados y la revisión de la necesidad de su permanencia.

(...)

5. Prorrogar o eliminar las exoneraciones y los beneficios tributarios vigentes sujetos a plazo, previa evaluación de la necesidad de su permanencia”.

Se ha señalado en el fundamento 14 de la presente sentencia que la materia a delegar debe ser específica. En el caso del artículo 2º incisos 1 y 5 puede apreciarse que ésta no es específica en relación con el tratamiento tributario especial para una determinada zona del país. Debe precisarse que cuando los beneficios tributarios se establecen en supuestos distintos al previsto en el último párrafo del artículo 79º de la Constitución, ellos pueden ser objeto de delegación de facultades legislativas. Pero no cuando esos beneficios tributarios forman parte de un régimen tributario especial para una determinada zona del país.

Y precisamente el artículo 2º.1 y 5 de la Ley N.º 28932 no distingue estos dos supuestos que son distintos; lo cual ha llevado también a que el Poder Ejecutivo dicte los Decretos Legislativos N.º 977 y 978 a eliminar y modificar el tratamiento tributario establecido mediante la Ley N.º 27037, Ley de Promoción de la Inversión de la Amazonía, cuyo objetivo era, como señala su artículo 1º “(...) promover el desarrollo sostenible e integral de la Amazonía, estableciendo las condiciones para la inversión pública y la promoción de la inversión privada”, en concordancia con los artículos 68º y 69º de la Constitución que prevé como un deber del Estado fomentar el desarrollo sostenible de la Amazonía. En ese sentido, el artículo 2º.1 y 5 de la Ley N.º 28932 deviene en inconstitucional por cuanto delega al Poder Ejecutivo una materia que por mandato

constitucional queda cubierta por el principio de reserva de ley absoluta y con ella también resultan incompatibles, indirectamente, con la Constitución los Decretos Legislativos N.º 977 y 978.

De otro lado, mediante escrito de 25 de febrero de 2008, el Procurador Público de la Presidencia del Consejo de Ministros señala que el Congreso de la República, el 30 de diciembre de 2007, expidió la Ley N.º 29175, "Ley que complementa el Decreto Legislativo N.º 978". Según el Poder Ejecutivo esta Ley refuerza los argumentos dirigidos a sostener la constitucionalidad de los Decretos Legislativos N.º 977 y N.º 978 (folio 252), en la medida que no deroga ni modifica ambos Decretos Legislativos. Al respecto, el Tribunal Constitucional estima que por mucho que el Congreso de la República haya dictado la Ley N.º 29175, ésta no elimina el vicio de inconstitucionalidad originario que este Tribunal ha identificado en la Ley autoritativa N.º 28932, porque no es a partir de una Ley que se analiza la constitucionalidad de los Decretos Legislativos, sino desde la Ley Fundamental del Estado y, eventualmente, desde el bloque de constitucionalidad tal como dispone el artículo 79º del Código Procesal Constitucional.

FALLO

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú

HA RESUELTO

*Declarar **FUNDADA** la demanda de inconstitucionalidad; en consecuencia, inconstitucionales los incisos 1 y 5 del artículo 2º de la Ley N.º 28932.*

Declarar, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 78º del Código Procesal Constitucional, inconstitucionales los Decretos Legislativos N.º 977, N.º 978, y la Ley N.º 29175.

CAPÍTULO V: CONTRASTACIÓN DE HIPÓTESIS

6. Hipótesis.

“La inadecuada regulación normativa del Régimen Tributario de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna vulnera el Principio Constitucional de Reserva Absoluta de Ley al derivar al reglamento de la Ley N° 27688 aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia exoneratoria, respecto de lo cual se colige que no se tiene un concepto claro y completo del principio en mención”

Diseño de Contrastación.

La hipótesis planteada determina que el diseño de contrastación de hipótesis de la presente investigación corresponde al diseño EX POST – FACTO, específicamente el diseño denominado RETROSPECTIVO, conforme el cual se emplea las variables: X – E;

con el objeto de obtener la causa (X), esto es el tipo de efecto que genera la inadecuada regulación normativa del Régimen Tributario de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna,

7. Esquema.

X ----- E

Donde:

“X” : “La inadecuada regulación normativa del Régimen Tributario de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna”.

“E” : “El Principio Constitucional de Reserva Absoluta de Ley”

8. Contrastación.

Verificadas nuestras variables tenemos que **respecto la variable E representada por “El Principio Constitucional Tributario de Reserva Absoluta de Ley”, ha sido comprobada** no solamente por la doctrina expuesta en el Marco Teórico y analizada en el capítulo IV de los Análisis y Resultados, sino por las respuestas y recomendaciones de los profesionales entrevistados en base a los criterios de su propia experiencia en la Administración Pública, que les permitió conocer más de cerca de lo que se trata el Principio de Reserva de Ley, el mismo que según lo indicado en líneas arriba no solamente se trata de la regulación por ley de ciertas materias, sino que los aspectos específicos de la hipótesis de incidencia no deben ser regulados por norma alguna, que no sea una ley formal. Se ha dejado establecido también, los riesgos que se corren al crear beneficios tributarios sectoriales, por el tema de los conflictos sociales, el contrabando y alteración económica en el mercado.

Asimismo, por los fundamentos esbozados en las sentencias del tribunal constitucional, donde se dejó establecido que: La vulneración del principio de reserva absoluta de ley es por la inadecuada regulación normativa que modificó el Régimen de la Amazonía⁸⁶, en el mismo caso, del análisis de las normas que regulan la ZOFRATACNA se pudo verificar que existe tal vulneración al tratarse de otro Régimen Tributario Especial cuyos aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia no se encuentran regulados por una ley, sino que se permiten derivaciones inconstitucionales a su Reglamento. Consecuentemente la variable “X” representada por “La inadecuada regulación normativa del Régimen Tributario de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna” ha sido comprobada, no sólo por la doctrina estudiada, sino por las consideraciones de los profesionales entrevistados, sobretodo en las preguntas 3 y 4, en donde se revela que según sus opiniones, de acontecer lo sucedido, sí se vulnera el principio establecido en el Art 79 de la Constitución, resaltando además que existe vulneración también al principio-derecho de igualdad tributaria, ya que todos los ciudadanos estamos obligados a aportar al Fisco según nuestras actividades, sin embargo en estos casos, en virtud de una ley a todas luces inconstitucional por la forma se exonera de los tributos establecidos en el Art. 7° de la Ley N° 27688⁸⁷ - Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna a los sujetos dedicados a brindar los servicios de call center y desarrollo de software.

9. Conclusión:

Por tales motivos, mi hipótesis se Acepta en su totalidad, debido a que al término de la investigación se ha demostrado que la inadecuada regulación normativa del Régimen Tributario de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, vulnera el Principio Constitucional de Reserva Absoluta de Ley al derivar al reglamento de la Ley N° 27688

⁸⁶ Se indica “inadecuada regulación normativa” debido a que los D.L N° 977 y 978 así como la Ley que autorizó la promulgación, fueron declaradas inconstitucionales por la forma, es decir el Decreto Legislativo no es la vía adecuada o idónea a fin de modificar los beneficios tributarios regulados para un Régimen Tributario Especial de una determinada zona del país, en éste caso la Amazonía.

⁸⁷ Art. 7°: “... Los usuarios que realicen dichas actividades están exonerados del Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas, Impuesto Selectivo al Consumo, Impuesto de Promoción Municipal, Impuesto extraordinario de solidaridad, así como todo tributo, tanto del gobierno central, regional y municipal, creado o por crearse, inclusive de aquellos que requieran de norma exoneratoria expresa, excepto las aportaciones a ESSALUD y las tasas.

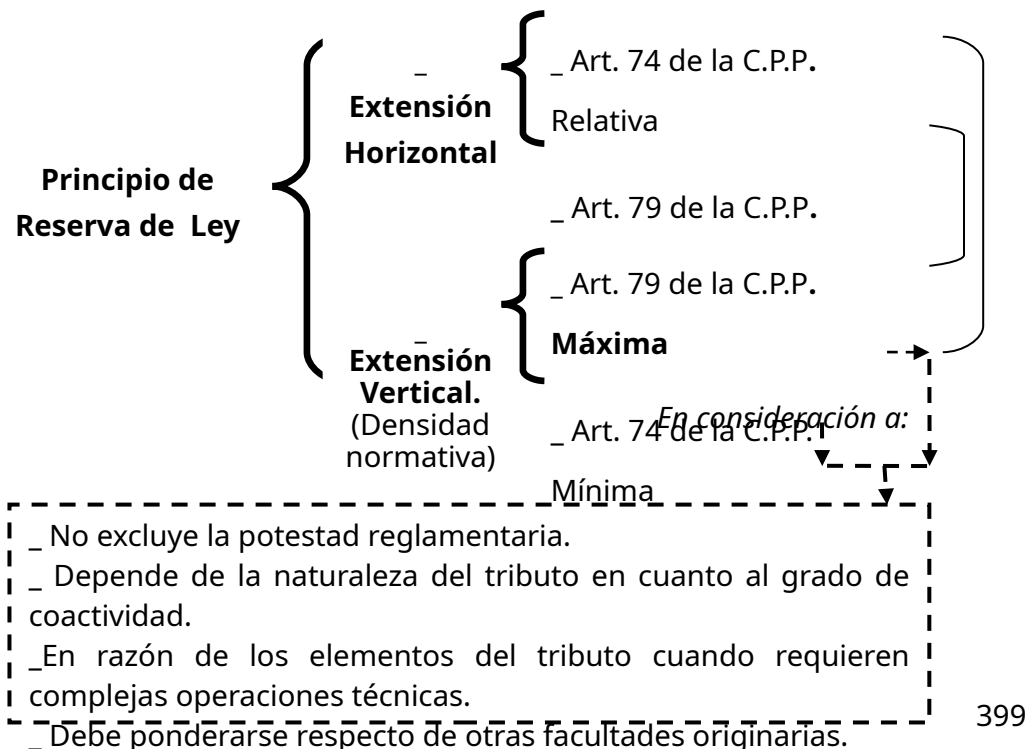
aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia exoneratoria, respecto de lo cual se colige que no se tiene un concepto claro y completo del principio en mención.

Conclusiones

1. La reserva de ley tributaria es la imposición que realiza el constituyente al legislador de un mandato para que él y únicamente él, regule determinadas materias (las establecidas en el Art. 74° y último párrafo del Art. 79° de la Constitución Política del Perú). Asimismo, por el principio de reserva de ley se exige que la regulación de determinados aspectos del tributo; o, de la exoneración (hipótesis de incidencia tributaria o exoneratoria) se encuentre reservada exclusivamente a ley y no a normas reglamentarias.
2. En doctrina, es de aceptación general que los elementos esenciales de la creación del tributo o de su exoneración, deben predeterminarse suficientemente en una ley,

dichos elementos son los que corresponden al hecho imponible y su subsunción en la hipótesis de incidencia. La ley describe hipotéticamente ciertos hechos, estableciendo los requisitos de su materialidad, la configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial), la alícuota y base imponible; y finalmente su consumación en un momento determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley.

3. Para el caso de las exoneraciones tributarias, existe una gran diferencia entre la reserva de ley regulada en el art. 74 de la C.P.P y la establecida en el último párrafo del Art. 79 de la C.P.P. Dichas diferencias son el resultado de que el principio de reserva de ley tenga una **dobles extensión**, que no está siendo tomada en cuenta por el legislador al momento de la dación de normas que rigen los beneficios tributarios sectoriales. A manera de conclusión, lo graficamos de la siguiente manera:



4. **Reserva de ley en su extensión Horizontal para el Art. 74° de la C.P.P.-** Se constituye como regla general una **reserva relativa**, lo que significa que **es posible delegar facultades al poder ejecutivo para normar vía decretos legislativos**; y, por otro lado el mismo artículo establece que no toda la materia tributaria ni todos los elementos de tributo deben cumplir la exigencia de la reserva sino solamente lo que concierne a: Creación, Modificación, derogación o exoneración de los tributos, solamente en éstos casos, los elementos que configuren la hipótesis de incidencia deben ir en una ley o decreto legislativo en caso de delegación, el cual suele justificarse por razones técnicas y de conveniencia, debido a que las eventuales modificaciones a estos elementos del tributo requieren superar los a veces dilatados trámites parlamentarios.

5. **Reserva de ley en su extensión Horizontal para el último párrafo del Art. 79° de la C.P.P.-** A diferencia de la reserva relativa establecida en el Art. 74, en el presente caso se trata de una **reserva absoluta de ley**, que se aplica cuando los beneficios o exoneraciones tributarias forman parte de un Régimen Tributario Especial dado a una zona determinada del país, como son la Amazonía, la Zofratacna, los Ceticos, etc. **en donde no se admiten delegaciones al Poder Ejecutivo para regular materia tributaria por la vía del decreto legislativo o norma distinta a una “ley formal” expedida por el Congreso.** Asimismo, todo lo referido a los elementos de la hipótesis de incidencia exoneratoria que regulen éste tipo de beneficios deben ser cubiertos igualmente por una ley formal en sentido estricto.

6. **Reserva de ley en su extensión Vertical para el Art. 74° de la C.P.P.-** El plano vertical de una reserva de ley relativa en su sentido horizontal, se refiere al grado de concreción o alcance con el que los elementos del tributo deben ser regulados en la ley o norma con rango de ley. Por tanto, implica que en cuanto a su extensión vertical el principio 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. A su vez, se debe dejar establecido que **la reserva de ley en su sentido vertical no está absolutamente definida, es decir que no puede determinarse a priori, sino sólo caso por caso** en función de los factores indicados en el gráfico del numeral 2 de las conclusiones, y que pueden justificar una mayor o menor intervención del reglamento.

7. **Reserva de ley en su extensión Vertical para el último párrafo del Art. 79° de la C.P.P.-** La extensión vertical de una reserva de ley absoluta en su sentido horizontal, implica el reconocimiento de un **contenido máximo** del grado de concreción o densidad en la ley, es decir estamos hablando de una reserva rígida en todos sus aspectos, lo cual significa que **las delegaciones a los reglamentos jamás deben contener los elementos de la hipótesis de incidencia exoneratoria**, es decir, que la regulación efectuada no debe desbordar en ningún caso la voluntad del constituyente a través de remisiones a textos infralegales de la materia reservada a la ley. A diferencia de la reserva de ley en su extensión vertical del artículo 74° de la C.P.P, se debe dejar establecido que en el presente caso sí está absolutamente definida, es decir que no existen factores que puedan justificar una mayor intervención del reglamento. Ello es así porque que las exoneraciones del Art. 79° de la C.P.P. constituyen una excepción al deber de contribuir de todos los peruanos y una limitación al principio constitucional de igualdad tributaria.

8. A propósito de lo sucedido en el caso de la ZOFRATACNA, el Artículo 7° de la Ley N° 27688 “Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna” establece además de las actividades a realizarse, que “... por decreto supremo refrendado por los Ministros de Comercio Exterior y Turismo, de la Producción y de Economía y Finanzas podrán incluirse otras actividades”; es así que se promulga el Decreto Supremo N° 008-2008-MINCETUR, **ampliando las actividades que describe el Reglamento** de la Ley N° 27688, a los servicios de call center y desarrollo de software, **actividades que no figuran previamente establecidas en el art. 7 de la Ley.** La disposición contenida en el Art. 7° de la Ley N° 27688, ha derivado al

reglamento (decreto supremo), la ampliación de las actividades que gozan de la exoneración, siendo así evidenciamos que tal remisión legal contiene elementos de la reserva absoluta de ley, al aspecto material de la hipótesis de incidencia exoneratoria, de ése modo se termina trastocando la voluntad del constituyente, establecida en el Art. 79° de la Constitución, vulnerando con ello además, el principio de jerarquía normativa.

9. Asimismo, el Art 19 de la Ley N° 27688 “Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, establece que “Por decreto supremo refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas, de Comercio Exterior y Turismo y de la Producción; se establecerá el porcentaje del Arancel Especial que grava el ingreso de bienes provenientes del exterior a la Zona Comercial de Tacna”. Debemos referir que el D.S N° 142 -2008-EF⁸⁸ estableció dicho porcentaje en un 6% el mismo que se aplicará sobre el valor CIF aduanero o sobre el valor de adquisición de los bienes por el usuario de la Zona Comercial de Tacna, el que resulte mayor. Es evidente que el Art. 19° ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva absoluta de ley, pues el legislador dando carta abierta al Poder Ejecutivo ha establecido que sea éste el que disponga las modificaciones a la tasa del arancel especial; lo cual representa nuevamente otra deslegalización que permite que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a la ley.

10. El Régimen Tributario de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, sí vulnera el Principio Constitucional de Reserva Absoluta de Ley debido a que no se ha respetado cabalmente el procedimiento de aprobación de dicho conjunto normativo de conformidad con el último párrafo del Art. 79 de la Constitución Política del Perú, respecto de lo cual se colige que no se tiene un concepto claro y completo del principio en mención. En tal sentido, **al establecerse beneficios tributarios, sin observar el principio de reserva de ley**, u obedeciendo a motivaciones que no son necesarias, objetivas y proporcionales, **dichos beneficios son considerados**

⁸⁸ El mismo que deroga al D.S N° 021-2003-MINCETUR, que estableció el arancel especial en un 8%.

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

11. Respecto a los resultados de las entrevistas, la mayoría de especialistas considera que son frecuentes los conflictos sociales en las zonas que gozan de beneficios tributarios, pues éstos se otorgan en forma temporal mientras perdure la causa que los origine, sin embargo con el transcurrir del tiempo los pobladores del sector geográfico favorecido se creen con derechos perpetuos; por tanto si el Estado en pro de una nueva política económica o porque la causal que ameritaba el beneficio desaparece, no podrá retirar el tratamiento especial sin que se produzcan problemas, cuestionamientos legales, huelgas, entre otros.

12. Finalmente, de todo lo expuesto en la presente tesis, concluimos, que las medidas extrafiscales traen más inconvenientes que ventajas, porque producen brechas y quiebres en el sistema tributario, se pierde consistencia y homogeneidad de los tributos, representan enormes gastos tributarios, son generadoras de transgresiones constitucionales si la causa que las origina no justifica la exoneración o si las normas expedidas no cumplen con la reserva absoluta de ley, pues se terminan vulnerando otros principios y normas del mismo rango. Asimismo, existen otros medios de favorecer a sectores con problemas socioeconómicos y geopolíticos que no necesariamente implican otorgación de beneficios tributarios. A todo ello adicionamos que dichas medidas constituyen puerta abierta para facilitar la evasión y el contrabando que perjudican no solamente al Fisco, sino a otros contribuyentes del resto del país.

Recomendaciones.

1. La primera recomendación, está dirigida a nuestros legisladores, a fin de que en respeto por la Constitución, cuando se pretenda regular estos regímenes de beneficios tributarios, se expidan las normas de conformidad con lo establecido en el Art. 79 de la misma, es decir respetando el principio de reserva absoluta de ley, ello a fin de evitar que se declaren inconstitucionales por la forma, ya que además puede ocurrir que las medidas dictadas sean idóneas y proporcionales, sin embargo no sean dictadas por la vía establecida por la Carta Magna, lo cual traerá como consecuencia su derogación al cuestionarse su validez constitucional.
2. Se requiere un mayor conocimiento, promoción y preocupación por la Zona Franca de Tacna, así como por las demás zonas de tributación especial que existen en nuestro país, ello con el fin de tener los controles aduaneros indicados y las medidas

de revisión para el avance de los objetivos que impulsaron su creación, tales como: Supervisión anual de las metas específicas establecidas por el Estado, del crecimiento económico de la zona, de los obstáculos que impiden su desarrollo, de la tasa de contrabando que generan y de su respectiva intervención, del comportamiento de sus pobladores y si el crecimiento económico-social es uniforme, de verificar la generación de nuevos puestos de trabajo y de propiciar su integración a la economía nacional de manera planificada ya que los beneficios tributarios otorgados a una determinada zona geográfica del país constituyen el medio temporal para cumplir con éste fin último.

3. El conjunto normativo que regula el Régimen Tributario Especial de la ZOFRATACNA amerita una modificación a fin de estar acorde con el principio de Reserva Absoluta de Ley establecido en el último párrafo del Art. 79° de la C.P.P, consideramos que debiera modificarse de la siguiente manera:

3.1. *El primer párrafo del Art. 7° de la Ley N° 27688 "Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna".*

Actualmente, figura de la siguiente forma:

"Art. 7°.- En la Zofratacna, se podrán desarrollar actividades industriales, agroindustriales, de maquila, ensamblaje y de servicios, los que incluyen, el almacenamiento o distribución, desembalaje, embalaje, envasado, rotulado, etiquetado, división, exhibición, clasificación de mercancías, entre otros; así como la reparación, reacondicionamiento y/o mantenimiento de maquinaria, motores y equipos para la actividad minera, de acuerdo a la lista aprobada por resolución ministerial del Ministerio de la Producción en coordinación con el Ministro de Economía y Finanzas.

Por decreto supremo refrendado por los Ministros de Comercio Exterior y Turismo, de la Producción y de Economía y Finanzas podrán incluirse otras actividades.

Se debe suprimir el último párrafo del artículo antes citado, en lo concerniente a la entrega de facultades que se otorga al Poder Ejecutivo, para que por la vía del D.S se amplíen las actividades a desarrollarse en la Zona Franca, ya que solamente la ley debe establecer la lista de actividades o servicios exonerados pues su descripción forma parte del aspecto material de la hipótesis de incidencia exoneratoria.

Además, también creemos conveniente suprimir la frase: “entre otros” del primer párrafo del presente artículo pues permite suponer que las actividades a desarrollarse son *numerus apertus* lo que constituye una errónea interpretación, pues las actividades exoneradas a ejecutarse son únicamente las establecidas por Ley.

Asimismo, respecto a los **call center y actividades de desarrollo de software** que son los que han sido agregados mediante el D.S. N° 008-2008-MINCETUR al Art. 5° del TUO del Reglamento de la Ley N° 27688, éstos deberían ser añadidos al Art. 7° de la Ley mediante modificatoria por la vía de una ley en sentido formal, ello a fin de evitar las consecuencias y malestares que les ocasionaría a los call center y a las empresas que brinden el servicio de desarrollo de software ya instalados en la Zona de prescindir de los beneficios con los que ya contaban, pero que no estaban de acuerdo a ley.

Por tanto debería quedar de la siguiente forma:

Art. 7°.- *En la Zofratacna, se podrán desarrollar actividades industriales, agroindustriales, de maquila, ensamblaje, desarrollo de software y de servicios, los que incluyen, el almacenamiento o distribución, desembalaje, embalaje, envasado, rotulado, etiquetado, división, exhibición, clasificación de mercancías, **call center y desarrollo de software**; así como la reparación, reacondicionamiento y/o mantenimiento de maquinaria, motores y equipos para la actividad minera, de acuerdo a la lista aprobada por resolución ministerial del*

Ministerio de la Producción en coordinación con el Ministro de Economía y Finanzas.

3.2. *Art. 19° de la Ley N° 27688 “Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna”.*

Figura de la siguiente manera:

“Art. 19°.- “Por decreto supremo, refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas, de Comercio Exterior y Turismo y de la Producción; se establecerá el arancel especial y su distribución, conforme a la Ley N° 27825.

Por decreto supremo, refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas, de Comercio Exterior y Turismo y de la Producción, previa opinión del Comité de Administración de la ZOFRATACNA, se establecerá la relación de bienes susceptibles de ser comercializados en la Zona Comercial de Tacna.”

El Art. 19° descrito anteriormente, debe modificarse consignando la tasa del arancel especial que gravará los bienes que se comercialicen en la Zona Comercial de Tacna y no delegar a una norma administrativa la regulación de la alícuota como elemento esencial de la hipótesis de incidencia exoneratoria.

Actualmente, es el D.S N° 142 -2008-EF el que establece dicho porcentaje en un 6%, el mismo que se aplica sobre el valor CIF aduanero o sobre el valor de adquisición de los bienes por el usuario de la Zona Comercial de Tacna, el que resulte mayor.

Tal cual está definido, se advierte que el D.S N° 142 -2008-EF no solamente establece la tasa del arancel especial, sino también la base imponible pues indica que la tasa “...se aplica sobre el valor CIF aduanero o sobre el valor de adquisición de los bienes...”. Por tanto, es la Ley la que en su artículo respectivo debe regular tanto la alícuota como la base imponible, quedando de la siguiente manera:

“Art. 19°.- Se establece en 6% el Arancel Especial a que se refiere el artículo 18, el mismo que se aplicará sobre el valor CIF aduanero o sobre el valor de adquisición de los bienes por el usuario de la Zona Comercial de Tacna, el que resulte mayor.

Por Decreto Supremo, refrendado por los Ministros de Economía y Finanzas, de Comercio Exterior y Turismo y de la Producción se establecerá la distribución del arancel especial; y, previa opinión del Comité de Administración de la ZOFRATACNA, se establecerá la relación de bienes susceptibles de ser comercializados en la Zona Comercial de Tacna”.

Respecto a la distribución del arancel especial, no hacemos modificación alguna ya que no constituye un elemento cubierto por la reserva de ley, sin embargo se precisa que está regulada por el D.S. N°021-2003-MINCETUR y D.S. N°005-2007-MINCETUR.

3.3. *Art. 5° del TUO del Reglamento de la Ley N° 27688 “Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna”.*

— Actualmente el Art. 5 del D.S. N° 008-2008-MINCETUR, TUO del Reglamento de la Ley N° 27688, figura de la siguiente manera:

“Art. 5°: Las actividades que podrán desarrollar los usuarios al interior de la ZOFRATACNA son las siguientes:

a) Actividades Industriales: Actividades Industriales manufactureras comprendidas en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme - CIIU (Revisión 3), excepto la lista de mercancías comprendidas en las subpartidas nacionales que será aprobada por Decreto Supremo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo N° 9 de la Ley.

En tanto se apruebe dicho Decreto Supremo, será de aplicación transitoria el inciso a) del Artículo 7° del Decreto Supremo N° 023-96-ITINCI, sustituido por el Artículo 1° del Decreto Supremo N° 005-97-ITINCI.

Los Ministerios encargados de la aprobación de la lista de mercancías a que se refiere el artículo 9º de la Ley, previa a dicha aprobación, podrán solicitar las opiniones técnicas correspondientes de los sectores involucrados, entre ellas, la del Comité de Administración de la ZOFRATACNA, a fin de contar con mayores criterios de evaluación. Dichas opiniones serán recibidas en un plazo máximo de 45 días hábiles contados desde la fecha en que es efectuada la solicitud.

- b) Actividades Agroindustriales: Actividades productivas dedicadas a la transformación primaria de productos agropecuarios y que dicha transformación se realice dentro de la ZOFRATACNA o en la Zona de Extensión.*
- c) Actividades de ensamblaje: Actividad que consiste en acoplar partes, piezas, subconjuntos o conjuntos que al ser integrados dan como resultado un producto con características distintas a dichos componentes.*
- d) Actividades de maquila: Proceso por el cual ingresan mercancías a la ZOFRATACNA con el objeto que sólo se les incorpore el valor agregado correspondiente a la mano de obra.*
- e) Actividades de servicio tales como:
 - _ Almacenamiento de Mercancías: Actividad destinada al Depósito y Custodia de las mercancías procedentes del Exterior, del Resto del Territorio Nacional y/o las producidas o manufacturadas en la ZOFRATACNA y Zona de Extensión, para su posterior comercialización interna y/o externa de conformidad con el presente reglamento.*
 - _ Distribución de Mercancías: Actividad que comprende la comercialización interna y/o externa de las mercancías ingresadas por los usuarios a los Depósitos Francos de la ZOFRATACNA.*
 - _ Embalaje: Disponer o colocar convenientemente las mercancías dentro de cubiertas para su transporte.*
 - _ Desembalaje: Retiro o cambio de las cubiertas de las mercancías para su mejor acondicionamiento y/o almacenaje.*
 - _ Rotulado y etiquetado: Identificación y/o individualización de las mercancías mediante el uso de etiquetas o rótulos.**

_ División: Redistribución o separación de lotes de mercancías.

_ Clasificación: Ordenamiento de las mercancías según sus características y otras.

_ Exhibición: Mostrar las características de las mercancías al público en lugares determinados por la Administración de la ZOFRATACNA al interior de los Depósitos Francos.

_ Envasado: Introducir mercancías en envases para su conservación o preservación.

_ Call Center y desarrollo de Software.

La Reparación, reacondicionamiento y/o mantenimiento de maquinaria, motores y equipos para la actividad minera: De acuerdo a la lista de bienes aprobada por Resolución Ministerial del Ministerio de la Producción en coordinación con el Ministerio de Economía y Finanzas, la misma que establecerá las características y requisitos técnicos que deberán cumplir los bienes a ser reparados, reacondicionados y/o sujetos a mantenimiento.”

Como se indicó en ocasiones anteriores, **los servicios de call center y desarrollo de software** fueron incorporados por el D.S. N° 008-2008-MINCETUR al Art. 5 del Reglamento, lo cual según lo analizado en ocasiones anteriores es parte del aspecto material de la exoneración y debe ser cubierto por una ley formal.

En consecuencia, estos dos servicios han sido incluidos en la propuesta de reforma del Art. 7 de la Ley N° 27688 que regula las actividades que pueden desarrollarse en la ZOFRATACNA, por tanto, será necesario derogar el D.S. 008-2008-MINCETUR que los adiciona al Reglamento.

Entonces el Art. 5 del D.S. N° 008-2008-MINCETUR, TUO del Reglamento de la Ley N° 27688, resultaría de la siguiente manera:

“Art. 5°: Las actividades que podrán desarrollar los usuarios al interior de la ZOFRATACNA son las siguientes:

a) Actividades Industriales: Actividades Industriales manufactureras comprendidas en la Clasificación Internacional Industrial Uniforme - CIIU

(Revisión 3), excepto la lista de mercancías comprendidas en las subpartidas nacionales que será aprobada por Decreto Supremo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo N° 9 de la Ley.

En tanto se apruebe dicho Decreto Supremo, será de aplicación transitoria el inciso a) del Artículo 7° del Decreto Supremo N° 023-96-ITINCI, sustituido por el Artículo 1° del Decreto Supremo N° 005-97-ITINCI.

Los Ministerios encargados de la aprobación de la lista de mercancías a que se refiere el artículo 9° de la Ley, previa a dicha aprobación, podrán solicitar las opiniones técnicas correspondientes de los sectores involucrados, entre ellas, la del Comité de Administración de la ZOFRATACNA, a fin de contar con mayores criterios de evaluación. Dichas opiniones serán recibidas en un plazo máximo de 45 días hábiles contados desde la fecha en que es efectuada la solicitud.

- b) Actividades Agroindustriales: Actividades productivas dedicadas a la transformación primaria de productos agropecuarios y que dicha transformación se realice dentro de la ZOFRATACNA o en la Zona de Extensión.*
- c) Actividades de ensamblaje: Actividad que consiste en acoplar partes, piezas, subconjuntos o conjuntos que al ser integrados dan como resultado un producto con características distintas a dichos componentes.*
- d) Actividades de maquila: Proceso por el cual ingresan mercancías a la ZOFRATACNA con el objeto que sólo se les incorpore el valor agregado correspondiente a la mano de obra.*
- e) Actividades de servicio tales como:
 - _ Almacenamiento de Mercancías: Actividad destinada al Depósito y Custodia de las mercancías procedentes del Exterior, del Resto del Territorio Nacional y/o las producidas o manufacturadas en la ZOFRATACNA y Zona de Extensión, para su posterior comercialización interna y/o externa de conformidad con el presente reglamento.**

_ Distribución de Mercancías: Actividad que comprende la comercialización interna y/o externa de las mercancías ingresadas por los usuarios a los Depósitos Francos de la ZOFRATACNA.

_ Embalaje: Disponer o colocar convenientemente las mercancías dentro de cubiertas para su transporte.

_ Desembalaje: Retiro o cambio de las cubiertas de las mercancías para su mejor acondicionamiento y/o almacenaje.

_ Rotulado y etiquetado: Identificación y/o individualización de las mercancías mediante el uso de etiquetas o rótulos.

_ División: Redistribución o separación de lotes de mercancías.

_ Clasificación: Ordenamiento de las mercancías según sus características y otras.

_ Exhibición: Mostrar las características de las mercancías al público en lugares determinados por la Administración de la ZOFRATACNA al interior de los Depósitos Francos.

_ Envasado: Introducir mercancías en envases para su conservación o preservación.

La Reparación, reacondicionamiento y/o mantenimiento de maquinaria, motores y equipos para la actividad minera: De acuerdo a la lista de bienes aprobada por Resolución Ministerial del Ministerio de la Producción en coordinación con el Ministerio de Economía y Finanzas, la misma que establecerá las características y requisitos técnicos que deberán cumplir los bienes a ser reparados, reacondicionados y/o sujetos a mantenimiento.”

Sin perjuicio de lo expresado anteriormente, como se podrá observar, el reglamento describe cada actividad o servicio que establece la ley, entonces *será necesario que se modifique describiendo el alcance de lo que se entiende por servicios de call center y desarrollo de software* que figuran en el Art. 7° de la Ley, ello con el fin de mantener un orden en la legislación. Ahora, la noción de lo que se entiende por estos servicios no nos corresponde plasmarla porque no es objeto de estudio de la presente investigación y además porque estará sujeta a las características propias de las empresas que ya se encuentran instaladas en la ZOFRATACNA, a los

distintos tipos de servicios que estén permitidos de prestar, entre otros factores. Consideramos entonces, que la descripción corresponderá al Poder Ejecutivo, previa opinión del Comité de Administración de la ZOFRATACNA, mediante una modificación del artículo N° 5 adicionando la descripción de lo que se entiende por actividades de call center y desarrollo de software para los efectos del Régimen de la ZOFRATACNA.

4. Finalmente; y, en vista de que lo establecido en el Art. 79 de la Constitución no está siendo aplicado correctamente por el legislador, con el objetivo de una aportar una mayor coherencia normativa, corresponde una modificación del Art. 104 de la Constitución, el mismo que indica lo sgte:

“Artículo 104°. El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa.

No pueden delegarse las materias que son indelegables a la Comisión Permanente.

Los decretos legislativos están sometidos, en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley.

El Presidente de la República da cuenta al Congreso o a la Comisión Permanente de cada decreto legislativo”

Con la modificación del Art. 104 de la C.P.P se evitarían algunos errores dejando a salvo la reserva de ley por lo menos en su extensión horizontal; y, a la vez se establecería una conexión interpretativa con lo establecido por el Art. 79° de nuestra Constitución.

Por tanto, correspondería modificarse y quedar de la siguiente forma:

“Artículo 104°. El Congreso puede delegar en el Poder Ejecutivo la facultad de legislar, mediante decretos legislativos, sobre la materia específica y por el plazo determinado establecidos en la ley autoritativa.

No pueden delegarse las materias que son indelegables a la Comisión Permanente, así como – en concordancia con el último párrafo del Art 79° - tampoco podrán delegarse materias que establezcan selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país.

Los decretos legislativos están sometidos, en cuanto a su promulgación, publicación, vigencia y efectos, a las mismas normas que rigen para la ley.

El Presidente de la República da cuenta al Congreso o a la Comisión Permanente de cada decreto legislativo”

Referencias Bibliográficas.

LIBROS:

1. Actualidad Empresarial - Instituto de Investigación Pacífico Asesores y Consultores. (2005). *Manual del Sistema de Tributación Sectorial*. Lima: Pacífico Editores.
2. Aguilar Espinoza, H. - Staff de la Revista Asesor Empresarial. (2008). *Beneficios e Incentivos Tributarios por Sectores, Regiones y Actividades*. Lima: Entrelíneas Editores.

3. Araoz Villena, L. (2008). *El Ejercicio de la Potestad Tributaria y del Derecho de Cobrar Tributos y su Compatibilidad con el Principio de Legalidad*. En Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público - Homenaje a Armando Zolezzi Möller. (p. 1275). Lima: Palestra Editores.
4. Araujo Mattos, C. (2009). *Ingeniería de la Exportación y medios internacionales de pago*. Lima: Pacífico Editores.
5. Balerti Valencia, J. (1968). *El Delito de Contrabando - Doctrina*. Lima.
6. Bernaldes Ballesteros, E. (1996). *La Constitución de 1993: Análisis Comparado*. (2° Ed.). Ics Editores.
7. Blume Fortini, E. (2008). *La constitución económica peruana*. En: Derecho Tributario - Aspectos Constitucionales, Generales, Informático, Procesal, Arbitral, Internacional, Ambiental, Minero, Construcción, Penal y Aduanero. I Congreso Internacional de Derecho Tributario. Lima. Editorial Grijley.
8. Bravo Cucci, J. (2009). *Fundamentos del Derecho Tributario*. (3° Ed.). Lima: Editora Grijley.
9. Caballero Bustamante. (2009) *“Manual Práctico De Importación y Exportación”*. Lima: Ediciones Caballero Bustamante.
10. Carvajal M. (1997). *Derecho aduanero*. México. Editorial Porrúa.
11. Casás, J. (2003) *Principios Jurídicos de la Tributación*. En: Tratado de Tributación. Tomo I, volumen I. Buenos aires: Editorial De Palma.
12. Chanamé Orbe, R. (2009) *“Comentarios a la Constitución”*. (4° Ed.). Lima: Jurista Editores.
13. Cortés M. (2001) *“El Equilibrio Constitucional y el Equilibrio Jurídico Tributario”*. *Derecho financiero constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*. Madrid: Editorial Civitas.
14. Cosío Jara, F. (2007) *Manual de Derecho Aduanero: Doctrina-Jurisprudencia*. (2° Ed.). Lima: Editorial Rodhas.
15. Danos J. (1997) *Poder Tributario en Temas municipales*. Lima: Gaceta jurídica.
16. De la garza, S. (2006) *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa.
17. Durán Rojo, L. (2006) *Lectura: La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio*. En libro: temas de derecho tributario y de derecho público - homenaje a armando zolezzi möller. Lima: Palestra editores.

18. Ferreiro Lapatza, J. (1992) *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Editorial Marcial Pons.
19. Gaceta Juridica. (2006). *La Constitución Comentada: Análisis Artículo por Artículo*. Lima: Editorial el Búho
20. Gallardo Miraval, J. (2006) *Los Delitos Aduaneros*. Lima: Editorial Rodhas.
21. Gamba Valega, C. (2008). *Los Principios Constitucionales en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*. En Libro: Derecho Tributario - Aspectos Constitucionales, Generales, Informático, Procesal, Arbitral, Internacional, Ambiental, Minero, Construcción, Penal Y Aduanero. Lima: Editorial Grijley.
22. Gamba Valega, C. (2003). *Notas para un estudio de la Reserva de Ley en materia Tributaria*. En Libro: Tratado de Derecho Tributario. Lima: Palestra editores.
23. García de Enterría, E. y Fernández Tomás R. (2006) *Curso de Derecho Administrativo*. (13° Ed.) Madrid: Editorial Thomson Civitas.
24. García de la Mora L. y Martínez Lago M. (2006) *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. (3° Ed.) Madrid: Editorial Lustel.
25. Giuliani Fonrouge, C. (2005). *Derecho Financiero*. Argentina: Editorial La Ley.
26. Hernández Sampieri, R., Fernández Collado C., y Baptista Lucio P. (2010). *Metodología de la Investigación*. México: McGraw-Hill Interamericana.
27. Informativo Caballero Bustamante. (2007) *Tratado Empresarial en Materia Aduanera*. Campaña 2007. Lima: Editorial Tingo.
28. Iglesias Ferrer C. (2000). *Derecho Tributario: Dogmática General de la Tributación*. Lima: Editorial Gaceta Jurídica.
29. Landa Arroyo, C. (2006) Los principios tributarios en la constitución de 1993. Una perspectiva constitucional". En libro: temas de derecho tributario y de derecho público - homenaje a armando zolezzi möller. Palestra editores. Primera edición 2006. Pp. 1275.
30. Morales Costa, L. (1990) *Desarrollo Económico de las Regiones de Frontera*. Lima: Editorial San Marcos.
31. Perez Royo, F. (2007). *Derecho Financiero y Tributario - Parte General*. España: Editorial Civitas.
32. Ramos Núñez, C. (2011). *Cómo hacer una tesis de Derecho y no envejecer en el intento*. (5° Ed.) Lima: Gaceta Jurídica.
33. Reaño Azpilcueta, R. (2010). *Tributación Aduanera*. Lima: Palestra editores.

34. Rodriguez Chavez, I. (2006) *Introducción Al Derecho*. (2° Ed.). Lima: Editorial Ricardo Palma.
35. Rodriguez Dominguez, E. (2008) *Manual de Derecho Procesal Constitucional*. Lima: Editora Jurídica Grijley.
36. Rosas Buendía, R - Staff Revista Asesor Empresarial. (2009). *Manual De Importación Y Exportación – TLC's*. Lima: Editores Entrelíneas.
37. Rosas Buendía, R - Staff Revista Asesor Empresarial. (2009) *La Exportación y sus Beneficios Tributarios Aduaneros*. Lima: Editores Entrelíneas.
38. Rubio Correa, M. (2006) *El Concepto de Tributo y Reserva Legal Tributaria para el Tribunal Constitucional*. En libro: *Temas De Derecho Tributario Y De Derecho Público - Homenaje A Armando Zolezzi Möller*. Lima: Palestra Editores.
39. Sanchez L. (1997) *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Constitucional. Tomo I* Madrid. Editorial Marcial Pons.
40. Spisso, R. (1993) *Derecho Constitucional Tributario*. (2° Ed.) Buenos Aires, Argentina: Editorial De Palma.
41. Staff de la Revista Actualidad Empresarial. (2007) *Beneficios e Incentivos Tributarios – Selva, Amazonía y Agro*. Lima: Pacífico editores.
42. Staff Revista Actualidad Empresarial. (2007). *Manual Tributario Aplicación Práctica*. Lima: Pacífico Editores.
43. Staff Tributario de la Revista. (2011) Actualidad Empresarial. *Manual De Tributación Sectorial*. Lima: Pacífico Editores.
44. Staff Tributario Revista Asesor Empresarial. (2010). *Detracciones, Percepciones y Retenciones*. Lima: Editores Entrelíneas.
45. Staff Tributario Entrelíneas. (2007). *Impuesto a la renta: Doctrina y Aplicación Práctica*. Lima: Editores Entrelíneas.
46. Valdes Costa, R. (2004) *Instituciones de Derecho Tributario* editorial (2° Ed.). Argentina: Editorial De Palma.
47. Villegas H. (2003). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (8° Ed.) Buenos aires: Editorial Astrea De Alfredo y Ricardo De Palma.
48. Zagal Pastor, R. (2008). *Derecho Aduanero: Principales Instituciones Jurídicas Aduaneras*. Lima: Editorial San Marcos.

49. Zagal Pastor, R. (2009). *Operativa de Comercio Exterior y Regímenes Aduaneros*. Lima: Editorial San Marcos.

REVISTAS:

1. AELE. (Abril, 2012). Comentarios a la Legislación: Modifican Reglamento de la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna (Decreto Supremo N° 6-2012-MINCETUR) SUNAT. *Análisis Tributario*. Pp. 11-12.
2. AELE. (Junio, 2012). Consulta Institucional: Alcances de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía. *Análisis Tributario*. Pp. 5-6.
3. AELE. (Febrero, 2012). Comentarios a la Legislación: Régimen de Zonas Altoandinas. *Análisis Tributario*. Pp. 12-13.
4. AELE. (Julio, 2012). Informe Tributario: Modificaciones sobre IGV y Exportación de Bienes. *Análisis Tributario*. Pp. 4-37.
5. AELE. (Enero, 2011). Comentarios a la Legislación: Beneficios Tributarios y Prórroga de Beneficios de los Regímenes de Amazonía y Selva (Ley N° 29647. *Análisis Tributario*. Pp. 23-37.
6. AELE. (Febrero, 2011). Informe Tributario: Estado actual de beneficios del IGV en la Amazonía Peruana, a raíz de la vigencia de las Leyes N°s. 29647 y 29661. *Análisis Tributario*. Pp. 4-5, 18-19.
7. AELE. (Abril, 2011). Informe Tributario: Exoneración del IGV e ISC en la Amazonía: Aciertos y errores en la posición de SUNAT. *Análisis Tributario*. Pp. 5-6.
8. AELE. (Julio, 2011). Comentarios a la Legislación: Régimen de Amazonía - Restituyen la plena vigencia de la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía (Ley N° 29742). *Análisis Tributario*. Pp. 11-13
9. AELE. (Agosto, 2011). Apuntes Tributarios: Doctrina Constitucional: El Tribunal Constitucional analiza la temporalidad de los beneficios tributarios y el principio de Igualdad. *Análisis Tributario*. p. 6
10. AELE. (Setiembre, 2011). Apuntes Tributarios: Impuesto General a las Ventas: Régimen de Amazonía y exoneración a servicios cuya prestación se inicia en la Amazonía y culmina fuera de ella. Comentarios sobre la regulación de las

- exoneraciones, incentivos y beneficios tributarios tras la derogatoria del Decreto Legislativo N° 977. *Análisis Tributario*. p. 18-20, 26-29.
11. AELE. (Octubre, 2011). Informe Aduanero: El rol del Agente de Aduana en la nueva legislación aduanera. *Análisis Tributario*. p. 39-41.
 12. AELE. (Noviembre, 2011). Síntesis de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional: Derechos Constitucionales de los Contribuyentes. *Análisis Tributario*. p. 13-17.
 13. AELE. (Enero, 2010). Informe Tributario: Nuevo Régimen de Promoción para el desarrollo de Zonas Altoandinas - Alcances de la Ley N° 29482. *Análisis Tributario*. p. 10-11, 16-17.
 14. AELE. (Abril, 2010). Institucionales: El Tribunal Constitucional y los Aranceles a la Importación de Cemento. *Análisis Tributario*. p. 31
 15. AELE. (Setiembre, 2010). Apuntes Tributarios: Beneficios Tributarios: Nueva doctrina constitucional sobre Legalidad, Deber de Contribuir, Igualdad y Beneficios Tributarios. *Análisis Tributario*. p. 7
 16. AELE. (Diciembre, 2010). Jurisprudencia del Tribunal Fiscal: Principio de Reserva de Ley y Beneficios Tributarios - La Constancia de Cumplimiento de Obligaciones Tributarias de artistas extranjeros como medio de prueba de la exoneración del Impuesto a la Renta. *Análisis Tributario*. p. 38-43
 17. AELE. (Febrero, 2009). Apuntes Tributarios: Principio de Reserva de Ley - Facultad del Poder Ejecutivo de legislar en materia tributaria. *Análisis Tributario*. p. 6, 23-25.
 18. AELE. (Abril, 2009). Comentarios a la Legislación: Céticos, Zofratacna y Zeedepuno Reglamento de la Ley N° 29014 que los adscribe a los gobiernos regionales. Y Jurisprudencia del Tribunal Constitucional: Reserva de Ley y tributación especial en zonas territoriales: La inconstitucionalidad de la Ley autoritativa y los Decretos Legislativos que modificaron la Ley de Promoción de la Inversión en la Amazonía. Expediente N° 0016-2007-PI/TC. *Análisis Tributario*. Pp. 41-45.
 19. AELE. (Noviembre, 2009). Informe Tributario Aduanero: Facilitación del Comercio Exterior y Garantías Aduaneras. *Análisis Tributario*. p. 9.
 20. AELE. (Mayo, 2007). Comentarios a la Legislación: Beneficios Tributarios, Régimen de Amazonía e Informe Tributario: Aspectos Tributarios del Régimen de la Zeedepuno. *Análisis Tributario*. Pp. 9-11.

21. AELE. (Marzo, 2008). Informe Tributario Aduanero: La Potestad Tributaria en materia Aduanera. *Análisis Tributario*. Pp. 32-35.
22. AELE. (Junio, 2008). Informe Aduanero: Hacia un Nuevo Modelo de Despacho Aduanero. *Análisis Tributario*. Pp. 22-25.
23. AELE. (Noviembre, 2008). Informe Tributario Especial: El Deber de Contribuir como Deber Constitucional - Su Significado Jurídico. *Análisis Tributario*. Pp. 39-43.
24. AELE. (Abril, 2002). Informe Tributario: Zona Franca y Zona Comercial de Tacna. *Análisis Tributario*. Pp. 20-24.
25. Ataliba, G. (Junio, 1992). Seguridad Jurídica. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 22, p. 6.
26. Asesor Empresarial. (Mayo, 2010). Ley que incluye nuevo distrito dentro de los beneficios de la Ley de la Amazonía: Sección Comercio Exterior. *Revista de Asesoría Empresarial*. Pp. 67-68.
27. Casás, J. (Diciembre, 1998). Seguridad Jurídica, Legalidad y Legitimidad en la Imposición Tributaria. En *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario* N° 6. Pp. 22.
28. Fernández Segado, F. (1994). El Ordenamiento Constitucional del Perú. Aproximación a la Constitución de 1993. *Lectura: Temas Constitucionales, Revista N° 10 Comisión Andina de Juristas*.
29. Hernández Berenguel, L. y Vidal Henderson, E. (1994). Las Garantías Constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente. En *las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*. Editada por el Instituto Peruano de Derecho Tributario, 14, p. 18.
30. Informativo Caballero Bustamante. (Abril, 2002). Comercio Exterior (2da Quincena), Pp. 11-13.
31. Informe de la División de Estudios Legales de Gaceta Jurídica. (2001). Inafectación, Inmunidad, Exoneración, Exención y Beneficios Tributarios. *Revista Actualidad Jurídica*, 92.
32. Montero Traibel, J. (1985). Sistemas Tributarios-Principios Generales del Derecho Tributario, 9.
33. Troya Jaramillo, J. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (1998). Finanzas Públicas y Derecho Constitucional. *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario* N° 05.

34. Sanabria Ortiz, R. Derecho Tributario e Ilícitos Tributarios. *Revista Vox Juris* N° 06.
Pp. 66.

JURISPRUDENCIA:

1. Perú. Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional. Expediente N° 0047-2004-AI/TC del 24 de abril del 2006. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00047-2004-AI.html>
2. Perú. Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional. Expediente N° 2762-2002-AA/TC del 30 de enero del 2003. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02762-2002-AA.html>
3. Perú. Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional. Expediente N° 00016-2007-PI/TC del 3 de abril del 2009. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/00016-2007-AI.html>
4. Perú. Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional. Expediente N° 3303_2003-AA/TC del 28 de junio del 2004. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03303-2003-AA.html>
5. Perú. Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional. Expediente N° 0489-2000-AA/TC del 5 de junio del 2003. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00489-2000-AA.html>
6. Perú. Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional. Expediente N° 05558-2006-AA/TC del 13 de abril del 2007. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/05558-2006-AA.html>
7. Perú. Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional. Expediente N° 1551-2005-PA/TC del 26 de setiembre del 2006. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/01551-2005-AA%20Resolucion.html>
8. Perú. Sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional. Expediente N° 2689-2004-AA/TC del 20 de enero del 2006. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02689-2004-AA.html>

NORMAS:

1. Constitución Política del Perú de 1993.
2. Código Tributario.
3. Código Procesal Constitucional.
4. Decreto Legislativo N° 771.
5. D. L. N° 1053 “Decreto Legislativo que aprueba la Ley General de Aduanas”.
6. Ley N° 27688. “Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna”.
7. Ley N° 28599. “Ley que modifica la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, Ley N° 27688 y modificatoria”.
8. Ley N° 27825. “Ley que modifica los artículos N° 14 y 18 de la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, Ley N° 27688”.
9. Ley N° 28528. “Ley que regula el traslado de mercancías con destino a la Zofratacna, los CETICOS, y terceros países”.
10. Ley N° 28629. “Ley que establece que las empresas instaladas en el CÉTICOS Tacna que realicen actividades de reparación y reacondicionamiento de vehículos usados continuarán desarrollando sus actividades al interior de la ZOFRATACNA hasta el 18 de diciembre de 2008”.
11. Ley N° 29303 “Ley que modifica plazo de culminación vehículos usados”.
12. Ley N° 28547 “Ley que deroga la disposición complementaria única de la Ley N° 28528”.
13. Ley N° 29739 “Ley de Promoción de Inversión en la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna y que modifica la Ley N° 27688 y modificatorias”.
14. D.S. N° 002-2006-MINCETUR. “Aprueban Texto Único Ordenado del Reglamento de la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna, Ley N° 27688”.
15. D. S. N° 005-2007-MINCETUR. “Establecen nueva distribución del Arancel Especial creado por la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna N° 27688 y sus modificatorias”.
16. D.S. N° 008-2008-MINCETUR. “Amplían actividades de servicios que pueden desarrollarse en la ZOFRATACNA”.
17. D.S. N° 006-2012-MINCETUR. “Modificación del Texto Único Ordenado del Reglamento de la Ley N° 27688, Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna”.
18. D.S. N° 005-2005-MINCETUR. “Reglamento de Infracciones y Sanciones de la Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna”.

19. Resolución Ministerial N° 122-2004-MINCETUR/DM. "Reglamento Interno del Comité de Administración de la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna - ZOFRATACNA".

PAGINAS WEB:

1. Aduanas.com.ve (2005). Boletín N° 12. Recuperado de:
http://www.aduanas.com.ve/boletines/boletin_12/aduana.htm
2. Wikipedia, la enciclopedia libre. Recuperado de:
http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho_aduanero
3. Organización Mundial de Aduanas (2013). Recuperado de: www.wcoomd.org
4. Oyarse, J. (2009) Revista Guía Marítima N° 114 Pp. 36-40. Recuperado de:
<http://magoyarse.blogspot.com/2009/08/los-principios-generales-que-rigen-la.html>
5. Elice, J. (2012) Informativo: Reflexión Democrática. N° 154. Recuperado de:
[http://www.reflexiondemocratica.org.pe/documentos/Informativo154%20\(1\).pdf](http://www.reflexiondemocratica.org.pe/documentos/Informativo154%20(1).pdf)
6. *Página Oficial de la Zofratacna*. Recuperado de: www.zofratacna.com.pe
7. RPP Noticias (agosto-2013). 8:57 hrs. Recuperado de: http://www.rpp.com.pe/2013-08-08-sunat-decomisa-centenares-de-electrodomesticos-de-origen-dudoso-noticia_620297.html
8. Noticiasperú. (agosto-2013). Actualidad país. *Recuperado de:*
http://servicios.noticiasperu.com/web_/GUI/GUIPrensa/index.php?idPauta=1725983&bool=1
9. Noticiasperú. (agosto-2013). Actualidad país. 5:09 hrs. *Recuperado de:*
http://servicios.noticiasperu.com/web_/GUI/GUIRadio/FrmVerPauta.php?idPauta=164611&bool=0
10. Página del Diario Oficial "El Peruano". (agosto-2013). Recuperado de:
http://www.elperuano.pe/Edicion/noticia-mayor-combate-al-contrabando-8910.aspx#.UggbVNhj_7c