

LA POTESTAD DEL PODER EJECUTIVO PARA LA «REGULACIÓN» DE LAS TASAS

Hugo Arbieta Alfaro
Facultad de Derecho, PUCP

Categoría alumnos

El objetivo de este trabajo es analizar la potestad tributaria que le da el artículo 74 de la Constitución Política al Poder Ejecutivo para la «regulación» de las tasas. No resulta claro si el Constituyente facultó al Poder Ejecutivo para crear, estructurar, modificar, derogar y exonerar al tributo tasa o solo se le permite modificar la cuantía de estas.

El presente trabajo indaga en las características de las tasas con el propósito de encontrar las peculiaridades frente al impuesto que expliquen el tratamiento distinto que le otorgó el Constituyente. Además, se busca una interpretación del principio de legalidad y el principio de reserva de ley que respete las características de las tasas.

En este marco, se analiza la potestad tributaria del Poder Ejecutivo, se examina el rango normativo de los decretos supremos que «regulan» las tasas y se comenta la problemática que existe acerca de la clásica visión del principio de legalidad.

Finalmente, se compara la legislación extranjera con la nuestra con el objetivo de encontrar una tendencia sobre la «regulación» de las tasas. Asimismo, se propone una visión de los principios constitucionales según la naturaleza de cada tributo y se evalúa la experiencia de una entidad del Poder Ejecutivo, la SUNARP, con respecto a las tasas que administra.

I. Introducción

El estudio del tributo tasa resulta necesario en el derecho peruano porque su recaudación representa, cada vez en mayor medida, un porcentaje considerable de los presupuestos de las entidades que conforman la Administración Pública^{1,2}. Por ello, la presente investigación trata sobre la potestad tributaria que tiene el Poder Ejecutivo para la «regulación» del tributo tasa.

- 1 El numeral 1 del artículo 1 del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley n.º 27444, señala que se entenderá como entidades de la Administración Pública al Poder Ejecutivo, incluyendo ministerios y organismos públicos descentralizados, y a los gobiernos regionales y locales.
- 2 De acuerdo con el Presupuesto Institucional para el año Fiscal 2017 de la SUNARP, aprobado por el Anexo n.º 1 de la Resolución de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos n.º 356-2016-SUNARP/SN, los ingresos de la SUNARP por tasas administrativas (S/ 618 945 400) constituyen el 99.71% de sus ingresos totales (S/ 620 700 000). Asimismo, el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) observa el aumento de la recaudación por tasas en los gobiernos regionales y locales entre los años 2013 y 2015. Al respecto, véase la página 67 del Análisis de Rendimiento de los Tributos, documento elaborado por el MEF en agosto del 2016. https://www.mef.gob.pe/contenidos/archivos-descarga/rendimiento_tributos2015.pdf

La Constitución Política del Perú de 1993 establece, en el artículo 74, lo siguiente: «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» [énfasis añadido].

De acuerdo con este artículo, todos los tributos deben ser creados, modificados o derogados por una ley o norma con rango de ley, salvo los aranceles y tasas, los cuales serán regulados mediante un decreto supremo, norma que es emitida por el Poder Ejecutivo.

La discusión jurídica parte por descifrar si el Poder Ejecutivo tiene la potestad para crear (lo cual implica estructurar la obligación tributaria), modificar y derogar a las tasas, o si solo puede regular la cuantía (tarifa) de este tributo.

El tema de esta investigación no incluye la regulación de los aranceles, pero se utilizará jurisprudencia y doctrina que regula el tratamiento de los aranceles en la medida en que nuestra Constitución les otorga el mismo tratamiento en cuanto a la potestad de ser reguladas por el Poder Ejecutivo.

La elección de esta materia parte como un intento académico de contribuir con el desarrollo de un tema aún no esclarecido en nuestro ordenamiento jurídico. Asimismo, se debe señalar que no existe unanimidad en la doctrina ni en la jurisprudencia sobre este tema, tal como se demostrará en las siguientes líneas. Además, el desarrollo de este trabajo no solo es un ejercicio teórico, sino que tiene una proyección social relevante, pues contribuirá a mejorar el funcionamiento de la Administración Pública, lo cual repercutirá en beneficio de la sociedad.

Los estudios sobre este tributo deben enfocarse en asegurar que los montos por concepto de tasas constituyan ingresos suficientes para la Administración Pública por la prestación de los servicios y garanticen que no se vulneren los derechos que tienen los contribuyentes frente a la Administración cuando cobra este tributo. En este escenario, resulta vital conocer cómo deben ser creadas y reguladas las tasas.

La hipótesis que aquí se sostiene es que el Poder Ejecutivo es la entidad competente para crear, modificar y derogar sus propias tasas, sin que esto implique que se dejen de observar los argumentos que sostienen que el poder para crear, modificar y derogarlas le corresponde al Poder Legislativo, ya que toda investigación debe observar y cotejar las posiciones que debiliten su postura.

Esta investigación se compone de tres secciones: en la primera se examinarán las características de las tasas y las diferencias frente al impuesto; en la segunda, se analizará cómo debe aplicarse el principio de reserva de ley en el caso de las tasas; y, por último, en la tercera se buscará comparar las diferencias con otras legislaciones sobre la potestad tributaria para la creación y modificación de las tasas.

2. Hacia una definición del tributo tasa

El Estado requiere de recursos para financiar las actividades que debe llevar a cabo de modo que pueda cumplir con el fin supremo que la Asamblea Constituyente le asignó, esto es, garantizar la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad, de acuerdo con el mandato contenido en el artículo 1 de nuestra Constitución Política vigente.

En ese sentido, y como explica Domingo García Belaunde (1998), el Estado capta sus recursos a través de ingresos tributarios, ingresos por empréstitos o ingresos del crédito público e ingresos por explotación del patrimonio. Las «tasas» serían ingresos tributarios que utiliza el Estado como mecanismo de financiamiento (pp. 46-52).

Las tasas, pese a que muchas veces sean imperceptibles por la mayoría de ciudadanos, constituyen una fuente significativa de ingresos para las entidades públicas que prestan servicios a la sociedad, conforme con lo señalado por Eduardo Sotelo (2005, p. 120).

Si bien el objetivo de este artículo es determinar el alcance de la potestad tributaria del Poder Ejecutivo con respecto al tributo denominado tasa y no indagar en profundidad sobre el concepto y características de este tributo, resulta necesario conocer sobre su naturaleza jurídica para entender por qué el Constituyente le otorgó un tratamiento particular en lo referente a su «regulación».

En esta sección se indagará sobre las características que tiene la tasa en nuestro ordenamiento jurídico y se enfocará en tres puntos: la definición de tasa en nuestro ordenamiento jurídico, las características del tributo tasa y la diferencia entre la tasa y el impuesto.

2.1. La definición de tasa en nuestro ordenamiento jurídico.

Nuestra Constitución regula, en su Capítulo IV, el Régimen Tributario y Presupuestal del Estado. Asimismo, en este capítulo se señalan los principios que deben orientar a la potestad tributaria y se otorga un tratamiento diferenciado para las tasas, pero no indica una definición que sirva para entender lo que significa.

La definición de tasa fue introducida en el sistema jurídico peruano por el legislador. En efecto, la Norma II del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, señala lo siguiente:

NORMA II: ÁMBITO DE APLICACIÓN

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

(c) Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.

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

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

1. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.
2. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.
3. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.

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

Como se puede observar, el Código Tributario le asigna naturaleza tributaria a este ingreso; sin embargo, cierto sector de la doctrina³ llega a negarle dicha naturaleza a las tasas debido a que no existe coercitividad o a que su fuente no es de origen legal, sino contraprestativo.

Sobre este aspecto, se discrepa de esta posición y se concuerda con lo expuesto por Eusebio González (1991), en la medida en que el fundamento para obtener una tasa radica en que existe una norma que habilita al Estado a prestar un servicio y a cobrarle a un particular (p. 83).

3 Al respecto, véase: Jarach, D. (1999, pp. 234-236).

Si bien es cierto que el ciudadano «recibe» una prestación del Estado, no lo es que la fuente de esa prestación radique en el acuerdo de voluntades entre el particular y el Estado, sino que se habilita ese cobro por el *ius imperium* del Estado.

Luego de revisar la definición de tributo propuesta en el artículo 2 del Modelo del Código Tributario del CIAT 2015⁴, se puede señalar que la tasa constituye una prestación pecuniaria exigida por el Estado, a través de una ley para la satisfacción de las necesidades públicas.

Es necesario precisar que la inclusión de la ley como elemento esencial del tributo parte por señalar que, en realidad, no es la ley en el sentido formal lo relevante para brindar una definición de tributo, sino el mandato del Estado; es decir, la imposición de una obligación por voluntad unilateral del Estado, según señala Eduardo Sotelo, citando a Ramón Valdés Costa (1998, p. 297). En este sentido, se considera que la tasa sí constituye un ingreso tributario.

Sobre la clasificación de este tributo, se pueden citar las siguientes definiciones de tasa en la doctrina: Héctor Villegas (2003) sostiene que «[...] la tasa es el tributo cuyo hecho imponible está integrado por un hecho o circunstancia relativo al contribuyente y por una actividad a cargo del Estado que se refiere o afecta en mayor o menor medida a dicho contribuyente» (p. 173). Por su parte, Ramón Valdés (1970) indica que la tasa «[...] es el tributo cuya obligación está vinculada jurídicamente a una actividad del Estado relacionada directamente con el contribuyente» (p. 297). Además, se puede observar en el inciso (c) de la Norma II del Código Tributario que el aspecto objetivo de la hipótesis de incidencia de este tributo se encuentra relacionado con la prestación de una actividad estatal a favor del contribuyente.

También se puede señalar que existe unanimidad en este aspecto; es decir, debe existir la prestación de un servicio por parte del Estado y un sujeto que se encuentre vinculado con esa actividad.

Se debe insistir en este aspecto, pues en la clasificación de las tasas se incluyen los derechos que se cobran por el uso o aprovechamiento de bienes públicos. A su vez, el Tribunal Fiscal —resoluciones del Tribunal Fiscal nums. 09715-4-2008 y 12154-7-2007— indica que el legislador otorgó un tratamiento especial a los derechos, por lo que, en este caso, argumentan, no se exigirá que el Estado preste un servicio.

En este artículo se discrepa de dicha posición, debido a que toda tasa exige que se preste un servicio, conforme sostiene Carmen Robles. Cuando un ciudadano utiliza un bien público y el Estado pretende cobrarle una tasa, tal cobro resulta legítimo en la medida en que el Estado le brinda un servicio, o sea, le permite utilizar ese bien (Robles, 2002, pp. 11-13).

Sin embargo, más allá de la discusión sobre los «derechos», esta aparente unanimidad que se mencionó sobre la prestación estatal empieza a desdibujarse cuando se analiza la efectividad de este servicio. ¿Sería posible señalar que un servicio potencialmente prestado pueda ser considerado válido en nuestro ordenamiento jurídico?

Se considera como prestación potencial de un servicio cuando solo resulta suficiente la organización y descripción del servicio, así como su ofrecimiento a los eventuales contribuyentes, para que surja la exigibilidad del tributo (Villegas, 2003, p. 179).

Se considera que la pregunta formulada debe tener una respuesta positiva. Nuestro ordenamiento jurídico acepta la prestación potencial de un servicio para que la tasa pueda ser exigible. El hecho de que no se utilice el servicio no impide el cobro de la tasa. A modo de

4 Artículo 2: Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado exige en ejercicio de su potestad tributaria y como consecuencia de un hecho imponible previsto en la ley, al que ésta vincula con el deber de contribuir; con el objeto de satisfacer necesidades públicas.

ejemplo, la obligación del pago del arbitrio por limpieza pública por recolección de residuos sólidos surge cuando la municipalidad coloca contenedores de basura y los camiones pasan frecuentemente para recoger los residuos. En este caso, es exigible el cobro de la tasa, aunque un propietario no genere basura en su predio, por lo que no usaría el servicio.

Por lo tanto, la referencia a la «[...] prestación efectiva de las tasas» que señala el inciso (c) de la Norma II del Código Tributario debe entenderse como la exigencia del Estado de poner a disposición de los ciudadanos un servicio, sin considerar el uso de ese servicio por parte de los ciudadanos.

Ahora bien, las tasas son creadas para financiar a las entidades de la Administración Pública que prestan actividades estatales con incidencia directa sobre los ciudadanos. En este escenario, el Poder Ejecutivo⁵ y los gobiernos regionales y locales son las entidades del Estado que se encargan de realizar dichas prestaciones.

Sobre la clasificación de las tasas en nuestro ordenamiento, se coincide con Bravo Cucci (2015) cuando señala que esta lista (arbitrios, derechos y licencias) no es taxativa y pueden existir otros tipos de tasas, por lo que deberá analizarse la naturaleza por cada cobro que se realice con ocasión de un servicio brindado por el Estado (p. 80).

2.2. Características del tributo tasa.

En esta parte de la investigación, se procederá a analizar las principales características que tiene este tributo en nuestro ordenamiento jurídico. Las características que se explicarán no se encuentran libres de cuestionamientos⁶:

2.2.1. Divisibilidad del servicio.

La divisibilidad, de acuerdo con Ramón Valdés (1970), se refiere a que los servicios que dan lugar al pago de la tasa deben ser susceptibles de ser divididos en unidades de consumo o de uso (p. 299). Asimismo, se cree necesario destacar que la divisibilidad del servicio no implica que el sujeto pasivo de la actuación estatal llegue a beneficiarse necesariamente con la actividad estatal, sino que el costo que implica desarrollar la actividad debe repartirse entre todos los sujetos que se vinculan directamente con la prestación del Estado.

2.2.2. Naturaleza del servicio.

De acuerdo con Sandra Sevillano (2014, pp. 55-58) y Héctor Villegas (2003, pp. 185-189), esta característica constituye uno de los elementos más difíciles para determinar la naturaleza de la retribución que recibe el Estado por la prestación de un servicio. Esta retribución puede calificar como una tasa o un precio público.

El precio público y la tasa son retribuciones por la prestación de algún servicio brindado por el Estado; sin embargo, la fuente, las características y el procedimiento de ejecución varían en cada caso. Ciertamente, se puede observar que el Código Tributario diferencia a las tasas de los precios públicos, pues se le niega la calificación de tributo a los pagos que se realizan por servicios de origen contractual.

5 De acuerdo con La Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, publicado el 20 de diciembre del 2007, los organismos públicos que presten servicios constituyen entidades desconcentradas del Poder Ejecutivo.

6 Al respecto, véase: Valdés, R. (1970, pp. 298-321).

Con respecto a la fuente, es posible señalar, como se mencionó al inicio de esta sección, que la fuente del pago de la tasa radica en que existe una norma imperativa que obliga al pago a todo ciudadano que calce dentro de la hipótesis de incidencia de esa norma. Si el aspecto material (prestación de una actividad por parte del Estado individualizada en un sujeto) y los otros aspectos de la hipótesis de incidencia de la tasa se cumplen en el plano de la realidad, el sujeto que se vincula con esa actividad deberá realizar el pago de la tasa.

A diferencia de la tasa, en el precio público se exige el pago en la medida que existe un acuerdo entre la Administración y el ciudadano. El servicio se brinda a solicitud del ciudadano, pero no existe una norma que obligue al administrado a usar o consumir un servicio prestado por el Estado.

Como ejemplo, el cobro que hace la SUNARP⁷ por el servicio de inscripción registral califica como una tasa por la existencia de una norma jurídica⁸ que obliga al pago por realizar la inscripción del acto jurídico. En cambio, existiría un precio público si, en el caso de la SUNARP, se habilita una fotocopiadora para que los ciudadanos puedan sacar copias de sus documentos. Conviene destacar que el cobro que se haga por el uso de la fotocopiadora, servicio brindado por el Estado a través de la SUNARP, parte de la voluntad del ciudadano de emplear esa máquina y no utilizar la fotocopiadora de cualquier negocio aledaño a dicha institución.

Acerca de la actividad que se presta, se puede señalar que la tasa se cobra por una actividad inherente a la labor del Estado. Sin embargo, no toda actividad que presta el Estado cumple con este requisito, ya que el servicio que califica como inherente es aquel que solo puede prestarlo el Estado. Este requisito es comentado por Ramón Valdés⁹ y Sainz de Bujanda¹⁰, cuando tratan sobre la legislación de Uruguay y España, respectivamente.

A modo de ejemplo, se puede señalar el cobro que se hace por procedimientos registrales o las obtenciones de licencias para realizar determinadas actividades económicas.

En ambos casos, solo el Estado presta estos servicios, lo cual resulta lógico porque existe un fin público que el Estado pretende tutelar con el funcionamiento de dicho servicio: la seguridad jurídica y la certeza sobre los derechos de propiedad que hagan posible el intercambio económico.

En el precio público, la actividad que se presta no es inherente al Estado, por lo que también lo podría prestar un particular, como sucede con el servicio de fotocopias. Es evidente que las librerías, y no solo la SUNARP, pueden prestar ese servicio.

Como se ha visto, la naturaleza del servicio es un elemento relevante para determinar la calificación jurídica que recibirá la retribución por dicho servicio. Algún sector de la doctrina¹¹ consideraba que las retribuciones por los servicios de agua potable o de suministro de energía calificaban como tasas. Al respecto, no parece acertada esta posición en el escenario económico actual.

7 De acuerdo con el artículo 10 de la Ley n.º 26366, Ley que crea el Sistema Nacional y la Superintendencia de Registros Públicos, la SUNARP es un organismo descentralizado autónomo del Sector Justicia. Esta entidad se encarga de dictar las políticas y normas técnico-administrativas de los Registros Públicos y planificar, organizar, normar, dirigir, coordinar y supervisar la inscripción y publicidad de los actos y contratos en los Registros Públicos que integran el Sistema Nacional.

8 Aprobado por Decreto Supremo 017-2003-JUS, publicado el 18 de septiembre del 2003 en el *Diario Oficial El Peruano*.

9 Valdés, R. (1970, pp. 295-345).

10 Sainz, F. (1991, p. 181).

11 Al respecto, véase: Grellaud, G. (1991, p. 72).

El régimen económico neoliberal, aplicado por recomendación del Fondo Monetario Internacional (FMI) en el Perú de los años noventa¹², generó la privatización de muchas actividades que el Estado realizaba a favor de los ciudadanos. En dicho escenario, la prestación de estos servicios públicos pasó a manos de empresas privadas en aras de lograr una mayor eficiencia. De esa manera, se distorsionó la clásica figura del Estado prestador de servicios sociales.

Bajo este nuevo modelo, las empresas privadas participan en la actividad económica para obtener ganancias. Su objetivo no se reduce a recuperar los costos que implica prestar el servicio.

En tal sentido, no se podría exonerar del pago a quien carezca de recursos, pues se espera una contraprestación que satisfaga las exigencias del empresario. Este modelo de funcionamiento (inclusión de ganancia) también constituye una característica relevante para determinar si la retribución califica como una tasa.

Conforme con lo explicado por Valdés (1970), la actividad del Estado «inherente» se torna indispensable para la interacción de la comunidad en una sociedad moderna, por lo que una persona que carezca de recursos económicos debería ser exonerada de pagar por ella; mientras que, en el caso de los otros servicios, como sucede con el servicio de suministro de energía o de agua, en el caso de que no se pague por el servicio prestado, se dejará de contar con dichos servicios (p. 330)¹³.

Sobre el procedimiento de ejecución de las tasas, al calificar este recurso como tributario, serán de aplicación las instituciones jurídicas que se encuentran incluidas en el Código Tributario. En el caso de los precios públicos, la ejecución de estos ingresos deberá someterse a la vía civil correspondiente, bajo el amparo del Código Civil y el Código Procesal Civil.

2.2.2.1. Principio de razonable equivalencia.

Conviene destacar, en similar posición a la de Ramón Valdés (1970), quien desarrolló este concepto, que la ventaja no es un elemento esencial para calificar a un ingreso tributario como tasa. No es necesario que exista un beneficio concreto en el contribuyente por la actividad del Estado (p. 316). Ahora bien, en la medida en que las tasas encuentran su fundamento en la prestación del Estado, se considera pertinente señalar que el cobro que se haga por dicha actividad debe guardar vinculación con los costos que implican realizar la actividad. Por lo tanto, lo que debe exigirse es una «razonable equivalencia» entre lo que cuesta y lo que se cobra; y como indica este autor, esto quiere decir que lo que se cobra por tasa pueda exceder los gastos efectivamente realizados en la actividad a favor del contribuyente, como cuando se incluye una provisión a futuro para perfeccionar al servicio¹⁴.

Conviene destacar la posición expresada por Ruiz de Castilla (2004), quien al comentar sobre los arbitrios explica que el costo de una tasa debe atender necesariamente a los gastos que inciden sobre la prestación de ese servicio, lo que se podría entender como el principio de razonable equivalencia, pero el principio de capacidad contributiva también incidirá para distribuir la carga de este tributo entre los ciudadanos (p. 21).

12 Véase: Gómez, J. (2015, pp. jr-jv).

13 Resulta necesario analizar la constitucionalidad de la suspensión del suministro de agua potable para la población de bajos recursos, teniendo en cuenta la importancia del agua en el desarrollo de la vida. En efecto, el artículo 19 y el numeral 45.4 del Decreto Legislativo n.º 1280 establecen que la entidad prestadora del servicio de saneamiento puede suspender el servicio de agua en caso el cliente no cumpla con realizar los pagos.

14 En nuestro país, esta posición es compartida por Alfredo Vidal Henderson, Enrique Vidal Henderson y Miguel Mur. Véase: Vidal, A.; Vidal, E. y Mur, M. (1991, p. 53).

El profesor Ruiz de Castilla explica que, en el caso de los arbitrios, una vez que la municipalidad conoce los costos de prestación del servicio debe repartir el costo entre los vecinos del distrito; en este caso, deberá cobrar en mayor o menor medida a cada vecino según los indicios que identifiquen a sujetos con mayor riqueza económica, como podría ser el tamaño de un predio.

El Tribunal Constitucional, a través de la Sentencia n.º 00053-2004-PI/TC, al comentar el principio de razonabilidad para determinar la distribución de los costos, también se adhiere a esta posición cuando indica lo siguiente: «El criterio de razonabilidad determina que, pudiendo existir diversas fórmulas para la distribución del costo total de arbitrios, se opte por aquella que logre un mejor equilibrio en la repartición de las cargas económicas [...]».

Esta explicación resulta relevante porque, de esta manera, se señala que en el tributo tasa también se aplica el principio de capacidad contributiva, pero de una forma distinta de la que influye en el Impuesto a la Renta, por la particularidad de la actividad estatal que en la tasa se evidencia en el aspecto material de la hipótesis de incidencia.

2.2.2.2. Destino de lo recaudado.

Se concuerda con la doctrina cuando señala que el destino de la recaudación de las tasas no constituye una característica esencial para identificar a este tipo de tributo (Villegas, 2003, pp. 175-176).

En efecto, el tributo significa el ingreso de recursos a las arcas públicas, y en ese momento (ingreso del dinero al erario) se termina la obligación tributaria, mientras que el destino (fin) de lo recaudado, es decir, la decisión que opte el Estado sobre el destino de esos recursos, no constituye parte de estudio del derecho tributario, sino de lo que se conoce como derecho financiero (García Belaunde, 1998, p. 38), que incluye la toma de decisiones sobre la forma en la que se gastará el dinero que tiene el Estado, materia que excede el campo de trabajo del derecho tributario¹⁵.

2.3. Diferencia entre la tasa y el impuesto: peculiaridades de la tasa.

No cabe duda de que el desarrollo del derecho tributario se produjo por la importancia que tuvo el impuesto como ingreso tributario a favor del Estado, ya sea por los abundantes ingresos que generaron para las arcas públicas, como por la pesada carga que representaba para sus ciudadanos (Ruiz de Castilla, 2013, pp. 257-260). Asimismo, se puede señalar que el desarrollo de muchas instituciones del derecho tributario proviene del análisis que se realizó sobre los impuestos.

El profesor Geraldo Ataliba (1987) señala que el impuesto es un tributo no vinculado, pues la hipótesis de incidencia del impuesto no incluye una actividad del Estado, sino que el aspecto material incluía un «hecho cualquiera» con prescindencia de alguna prestación estatal (p. 162).

Sin ánimo de descontextualizar la investigación, se discrepa de la posición del maestro cuando señala que un hecho cualquiera puede ser tomado en cuenta para ser incluido en el aspecto material de un tributo. Solo podrá ser un hecho gravado aquel que evidencie capacidad económica de un sujeto particular, al amparo del principio de capacidad contributiva que exige el ordenamiento jurídico, conforme con lo señalado por Eduardo Sotelo (2011, p. 270),

¹⁵ Esta afirmación no implica sostener que se desconozca que la tasa es un tributo vinculado. La vinculación se observa en el aspecto material de la hipótesis de incidencia (prestación de un servicio por parte del Estado), pero no se debe relacionar la «vinculación» de la tasa con el destino de lo recaudado.

Por lo tanto, los hechos reveladores de riqueza serían la adquisición de renta, la tenencia de patrimonio y el consumo.

Sin embargo, se debe precisar que algunos hechos jurídicos que no evidencien capacidad contributiva también podrían ser gravados mediante un impuesto cuando la Constitución preconice o garantice la satisfacción de un interés público¹⁶.

Como se puede observar, el fundamento del impuesto (capacidad contributiva) difiere del fundamento de las tasas (servicio estatal divisible) en que el impuesto se exige porque el sujeto pasivo realiza un hecho económico revelador de riqueza, mientras que el cobro de la tasa se hace porque el Estado presta un servicio divisible.

Cabe indicar que ambos ingresos (impuesto y tasa) sirven para que el Estado pueda desarrollar las actividades necesarias para el funcionamiento de la sociedad; no obstante, la elección del mecanismo de la tasa o del impuesto (o de un precio público) responderá, en mayor o menor grado, a una elección de conveniencia¹⁷.

2.3.1. ¿Es justificado el tratamiento especial que hace la Constitución a las tasas?

Cuando se indica que la tasa es un tributo, se reconoce que la creación de la tasa debe sujetarse a los principios constitucionales tributarios reconocidos en nuestra Constitución. Esta idea implica que el legislador estaría limitado por los principios de reserva de ley, la no confiscatoriedad, la igualdad y el respeto de derechos fundamentales cuando cree la norma pertinente.

Sin embargo, estos principios no pueden interpretarse de forma similar para todos los tipos de tributos, ya que cada especie de tributo presenta características que los hacen distintos, por lo que exigen respuestas y visiones diferentes desde el Estado (Administración Tributaria, Tribunal Fiscal, Poder Judicial) y los ciudadanos.

Una vez que ya se tenga claro lo anterior y que existe una evidente diferencia entre el impuesto y la tasa, se puede cuestionar lo siguiente: ¿resulta razonable que los principios constitucionales tributarios que se aplican sobre el impuesto sean extrapolados a las tasas y contribuciones sin un análisis previo de cada especie?

Como aproximación a la respuesta de la pregunta, es posible señalar el caso ya trabajado en esta investigación sobre la aplicación del principio de capacidad contributiva en los arbitrios. ¿Es posible aplicar el principio de capacidad contributiva de la misma forma que en el caso de los impuestos? La respuesta a la pregunta anterior es negativa.

Se debe entender que el cobro de la tasa tiene por causa la prestación de servicios estatales divisibles a favor de toda la comunidad (sectores sociales con distinta capacidad económica). Después de obtener el costo de la prestación del servicio, que se medirá con base en la «razonable equivalencia», el costo del servicio debe distribuirse entre los miembros de la comunidad. En esa distribución aparece el principio de capacidad contributiva para que la población de bajos recursos no soporte la misma carga de los sectores más pudientes.

Por lo tanto, se puede concluir que los principios constitucionales tributarios son de aplicación para todos los tributos, pero se necesita una previa evaluación de las características

16 El profesor Luis Durán (2004), citando a Cubero y García, indica que el principio de capacidad contributiva no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales (que) «[...] respondan principalmente a criterios económicos o los orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza». Durán, L. (p. 10).

17 Walker Villanueva sostiene que el servicio de serenazgo que prestan las municipalidades debe ser costeado a través de una contribución especial. Véase: Robles, C.; Ruiz de Castila, F.; Bravo, J. y Villanueva, VV. (2016, p. 34).

de estos tributos para analizar cómo se aplicarán los principios constitucionales tributarios en cada caso.

En este orden de ideas, resulta razonable que el Constituyente le haya otorgado un tratamiento especial, en lo referente a su «regulación»¹⁸, a este tipo de tributo (tasa), pues existe una actividad estatal que es realizada por la Administración Pública, lo que no sucede con el impuesto¹⁹.

En efecto, y por guardar cierta similitud con el precio público, resulta razonable que el prestador del servicio, en nuestro caso la Administración Pública, sepa cuánto cuesta realizar esa actividad. Nadie se encuentra en mejor posición que la Administración para conocer todas las características (no solo en la fijación de la cuantía del costo) del servicio que debe brindar.

Finalmente, se cree que ya sea el legislador ordinario o el Poder Ejecutivo el que estructure la obligación tributaria de la tasa, no se puede soslayar la exigencia constitucional de respetar los principios constitucionales y el marco normativo general (Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, Ley Orgánica de Municipalidades, Ley de Tributación Municipal, etc.) que asigna nuestra Constitución a la potestad tributaria, pero respetando, en cada caso, la esencia de cada figura tributaria.

3. Principio de reserva de ley con incidencia en el tributo tasa

A continuación, se procederá a analizar la potestad tributaria que ejerce el Estado para la creación de este tributo. A efectos de ubicar la discusión en este capítulo, se partirá por analizar el artículo 74 de la Constitución Política del Perú:

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 artículo.

Este artículo señala que la potestad de crear, modificar o derogar tributos se realiza por una ley o decreto legislativo, salvo en el caso de los aranceles y tasas. En ese sentido, la discusión

¹⁸ Al respecto, véase el artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993.

¹⁹ Cabe señalar que este capítulo no tiene por objetivo entender lo que quiso decir el constituyente cuando usó la palabra «regular». Por el momento, solo se desea mostrar que existe un tratamiento diferenciado para las tasas.

jurídica parte por entender quién tiene la potestad tributaria para la creación, modificación y derogación de las tasas.

La doctrina²⁰ explica que existen dos interpretaciones sobre la norma en cuestión. Por consiguiente, esta investigación busca dilucidar si el Poder Ejecutivo tiene la potestad para crear (lo cual implica estructurar la obligación tributaria), modificar y derogar las tasas, o si solo puede regular la cuantía (tarifa) de este tributo.

El desarrollo de esta sección se enfocará en tres puntos:

3.1. La potestad tributaria en el Estado constitucional.

El análisis de la potestad tributaria se vuelve relevante en esta sección debido a que esta permite la creación de los tributos. El estudio de la potestad tributaria debe realizarse dentro del marco del deber de contribuir; que adquiere un nuevo significado dentro del Estado constitucional.

La transformación del Estado liberal y del Estado social democrático de derecho hacia un Estado constitucional conlleva al reconocimiento de la Constitución Política como una fuente normativa. Asimismo, este reconocimiento exige que las instituciones jurídicas deban reinterpretarse según un parámetro de validez constitucional. La soberanía parlamentaria se sustituye por la soberanía constitucional (Zagrebelsky, 1995, p. 12 y ss.).

Por lo tanto, se aprecia una transformación de la concepción del derecho. La ley ya no es el instrumento de mayor valor dentro de nuestro sistema jurídico.

El Estado constitucional postula una serie de valores materiales que orientan el desarrollo de nuestra sociedad. En este esquema, los deberes y derechos que impone la Constitución serían bienes jurídicos que la sociedad asume como valores supremos, conforme lo explica Luis Durán (2004, p. 12).

En esta nueva visión, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos es un bien jurídico que se puede extender más allá de la capacidad contributiva, puesto que se busca satisfacer fines constitucionales legítimos como la lucha contra la evasión tributaria o el fraude a la ley.

Las dos dimensiones del deber de contribuir que señala la doctrina (Durán, 2004, p. 14) serían las siguientes:

- Facultad de imposición del Estado, atendiendo a los fines comunes constitucionalmente establecidos.
- Límite y garantía jurídica para los ciudadanos de que la creación, aplicación o discusión sobre tributos se haga en el marco del Estado constitucional.

A partir de este esquema constitucional, es posible interpretar el contenido de la potestad tributaria, la cual, siguiendo a Rosendo Huamaní (2012), es la facultad que tiene el Estado para crear y regular sus ingresos tributarios (p. 74).

Esta definición es completada por Sandra Sevillano (2014), quien sostiene que la potestad tributaria también implica otorgar beneficios o regímenes especiales para la aplicación de los tributos, así como para dejarlos sin efecto por razones de política fiscal o de conveniencia por las circunstancias que vive el país (p. 83).

20 Al respecto, véase: Huamaní, R. (2012, pp. 104-105) y Sevillano, S. (2014, pp. 89-92).

Asimismo, Kathia Cruz Marroquín (2013) sostiene que la potestad tributaria es definida como la aptitud que poseen las entidades estatales que las habilita a expedir normas jurídicas con relación al fenómeno tributario (pp. 1-26).

El deber de contribuir implica que el Estado puede imponer cargas tributarias para garantizar fines constitucionales legítimos. Esta nueva concepción parte por entender que la igualdad y la libertad reales solo podrían obtenerse a partir de un esquema constitucional que garantice la aplicación efectiva del ordenamiento tributario (Durán, 2004, p. 10).

En este sentido, se puede colegir que la potestad tributaria es la facultad otorgada por la Constitución a través de la cual el Estado crea, estructura, modifica y deroga los tributos con el objetivo de cumplir fines constitucionales, como la adquisición de ingresos para la satisfacción de necesidades públicas, la lucha contra la evasión y el fraude a la ley, o reducir las externalidades negativas.

Además, es necesario manifestar que el Estado se vincula de dos formas frente al fenómeno tributario: (i) a través de la potestad tributaria, en la cual tiene la facultad de imponer a los ciudadanos cargas tributarias, y (ii) mediante la participación como sujeto activo de la relación jurídica tributaria (Araoz, 2006, pp. 115-134).

Esta precisión permite señalar que el Estado no puede actuar con su poder de imposición en la segunda forma de vinculación (relación jurídica tributaria) y extraer discrecionalmente el patrimonio de los ciudadanos, sino que deberá limitarse a su condición de acreedor, con los derechos y obligaciones que establece el Código Tributario para obtener la prestación debida.

Resulta lógico sostener que cuando el Estado «crea» un tributo, este también deberá encargarse de la configuración de todos los aspectos de la hipótesis de incidencia y regular la obligación tributaria que vinculará al Estado con el contribuyente²¹.

No se puede obviar que el Constituyente, de acuerdo con Sotelo (2005), puso en igualdad de condiciones a estos tres poderes (crear, modificar o derogar), por lo que toda interpretación sobre la potestad tributaria debe partir de señalar que cuando una entidad ejerce la potestad tributaria, tendría los tres poderes que se mencionaron (p. 125).

Ahora bien, esta potestad tributaria presenta ciertos matices. De acuerdo con Leonardo López, la potestad tributaria puede ser originaria o derivada. La potestad originaria es aquella que tiene su fuente en la Constitución, y esta es la norma que habilita a ciertos poderes del Estado para que puedan ejercer la potestad tributaria de forma plena (López, 2010, p. 378).

Cuando se dice que la potestad tributaria originaria es plena, se entiende que el órgano que ejerce esta potestad podrá crear, modificar, derogar y conceder exoneraciones sin requerir la autorización de un órgano jerárquicamente superior. Sin embargo, con esto no se pretende sostener que la potestad tributaria no encuentra límite alguno. Conforme con lo señalado previamente, la potestad tributaria debe limitarse por los principios constitucionales tributarios, así como por las normas que regulan la producción normativa tributaria.

El Código Tributario limitará la producción normativa del Gobierno Nacional (Poder Ejecutivo y Legislativo). La Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley n.º 27444, limita la producción normativa del Poder Ejecutivo en lo referente a la «regulación» de las tasas por procedimientos administrativos. El Decreto Legislativo n.º 776, Decreto Legislativo que aprue-

21 Al respecto, véase: Rubio, M. (2006, p. 104) y Iannacone, F. (2001, p. 21). Este criterio también es compartido por el Tribunal Constitucional mediante EXP. n.º 0918-2002-AA/TC.

ba el texto de la denominada Ley de Tributación Municipal, la Ley Orgánica de Municipalidades y el Código Tributario limitarán la producción normativa de los Gobiernos Regionales y Locales.

En cambio, la potestad derivada sería la que también encuentra como fuente la norma constitucional, pero estaría limitada por los poderes del Estado que ejercen la potestad originaria.

En definitiva, se puede señalar que entre ambos poderes existiría una relación de jerarquía. No obstante, se debe precisar que la potestad derivada implica que la potestad de crear, modificar o suprimir un tributo estaría limitada por la autorización que le otorgaría el poder del Estado que ejerce la potestad originaria.

En nuestro ordenamiento constitucional, el artículo 74 le otorga potestad originaria al Poder Legislativo y los gobiernos regionales y locales. El Poder Legislativo puede crear, modificar y derogar impuestos y contribuciones mediante leyes. Los gobiernos locales pueden crear ordenanzas municipales sobre tasas y contribuciones de alcance local, y los gobiernos regionales lo harían sobre las tasas y contribuciones de alcance regional mediante ordenanzas regionales (Bravo, 2015, p. 110).

El Poder Ejecutivo ejerce la potestad derivada para la creación de tributos en el caso de impuestos y contribuciones. Efectivamente, previa delegación de facultades²², el Poder Ejecutivo puede crear, modificar o suprimir impuestos y contribuciones, pero este poder siempre se encontrará subordinado a la autorización del Poder Legislativo.

A pesar de ello, esta aparente claridad en la distribución de competencias se problematiza cuando se quiere entender cómo el Constituyente distribuyó la competencia para la creación del tributo tasa. Con el objetivo de responder a esta incertidumbre, se explicará la forma en que actúa el principio de legalidad y el de reserva de ley para solucionar este problema jurídico.

3.2. Principio de reserva de ley y principio de legalidad.

Es preciso señalar que no existe una distinción clara en la doctrina entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Armando Zolezzi (1986) sostenía que la reserva de ley y el principio de legalidad constituían un mismo principio, y en su acepción moderna definía a este principio como la utilización del instrumento legal pertinente, por su respectivo titular, en el ámbito de su competencia (pp. 24-25). Esta definición es compartida por Sandra Sevillano (2014), al referirse al principio de normatividad (p. 101).

Desde otra perspectiva, César Landa (2006) sostiene que, en materia tributaria, el principio de legalidad y el principio de reserva de ley constituyen dos principios distintos (p. 42). Esta posición también fue asumida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional²³.

Sin ánimo de relativizar esta discusión, se procederá a diferenciarlas:

3.2.1. Principio de legalidad.

El principio de legalidad es el más antiguo y el que mayor influencia tiene sobre los sistemas tributarios. A efectos de conocer sus orígenes, Luna Victoria (1992) señala que este principio surge en el siglo XII, cuando los barones ingleses lo establecieron en su Carta Magna para evitar que el monarca (Juan sin Tierra) creará tributos sin el consentimiento de estos (p. 53).

22 El artículo 74 de la Constitución permite que el Poder Ejecutivo, vía decreto legislativo, tenga poder derivado para crear, modificar o suprimir impuestos y contribuciones.

23 Expediente n.º 1837-2009-PA/TC.

Asimismo, a raíz de la Revolución Francesa, las democracias occidentales trasladaron el poder de la Administración, controlada por la Monarquía, al Parlamento, espacio donde existía representación de la clase burguesa.

A partir de esta experiencia, se está en condiciones de indicar que el principio de legalidad surgió como un mecanismo a través del cual se pretendía asegurar que los tributos sean establecidos por quienes van a asumirlos, esto es, por el pueblo, representado mediante los parlamentarios. En este escenario surge como una idea central, en el principio de legalidad, la «representación».

El principio de legalidad buscaba frenar la arbitrariedad de la Administración en su afán desmedido por obtener recursos tributarios. Por consiguiente, el principio de legalidad tuvo un papel trascendental en la búsqueda de la justicia y de la garantía del derecho de propiedad de los contribuyentes (Manini, 2000, p. 23).

En este marco, el principio de legalidad sostiene que los tributos debían ser establecidos por una ley, conforme lo señala Araoz Villena (1993); es decir, que la fuente que habilita el cobro de tributos debe provenir de una ley del Parlamento (p. 57).

Sin embargo, se debe mencionar que esta concepción tradicional del principio de legalidad no puede entenderse bajo la misma óptica en nuestro contexto actual.

En efecto, el principio de legalidad sirvió, en sus orígenes, para frenar el afán recaudatorio de las entidades no elegidas por la población, como sucedía con la Monarquía. No obstante, las democracias occidentales contemporáneas eligen al Poder Ejecutivo²⁴.

De acuerdo con Antonio Embid Irujo (1988), la «representación» que se alegaba como fundamento del principio de legalidad pierde el sentido cuando los cargos más importantes del Poder Ejecutivo y Legislativo son sometidos a una elección democrática (p. 414). Se debe indicar que también existe una interpretación formal del principio de legalidad, según lo señalado por los profesores Hernández Berenguel²⁵ y Armando Zolezzi²⁶. Este principio funcionaría como un límite formal al ejercicio del poder tributario. Además, acorde con la interpretación formalista, el poder tributario deberá ser ejercido por el órgano que tenga tal competencia por la Constitución, a través del instrumento legal pertinente.

En este contexto, resulta relevante mencionar que cierto sector de la doctrina considera que existe una declinación o agotamiento²⁷ del principio de legalidad, en la medida en que la realidad de los países latinoamericanos evidencia que la potestad tributaria se utiliza con mayor frecuencia e intensidad por el Poder Ejecutivo.

Las razones que se argumentan a este reciente fenómeno responden a la especialización y dificultad que tiene la materia tributaria, la crisis de representación de los Parlamentos²⁸ y la volatilidad de la economía que hace que sea necesario un legislador más flexible (García Mullin, 1993, pp. 23-25).

24 Cabe señalar que la «representación» que se buscaba conseguir en la Revolución Francesa y en la Inglaterra del siglo XII responde a una finalidad distinta. En efecto, los barones ingleses y la burguesía francesa querían limitar al monarca para defender sus intereses de clase. La visión constitucional actual lleva a pensar que esta representación «moderna» debería buscar un nuevo fundamento.

25 Hernández, L. (1993, p. 22).

26 Zolezzi, A. (1986, pp. 24-25).

27 Al respecto, véase: Medrano, H. (1995, pp. 197-201); García, R. (1993, pp. 15-40 y Luna, C. (1992, pp. 37-60).

28 Véase: Medrano, H. (1995, p. 199).

Sobre este punto, se considera que no existe una declinación de este principio, sino que se deberá buscar una redefinición a efectos de que su esencia, el límite al abuso de la arbitrariedad, pueda perdurar en el tiempo.

Desde la perspectiva de César Landa (2006), a la cual este trabajo se adhiere, el principio de legalidad en materia tributaria supone que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo debe estar sometida a la Constitución y no solo a las leyes (p. 41). Así, este clásico principio deviene a favor de una nueva interpretación constitucional, en la que los poderes públicos deberán actuar siguiendo las reglas establecidas en la Constitución antes de acatar lo dispuesto en la ley. Ahora, cabe manifestar que esta interpretación del principio de legalidad encuentra acogida en nuestra jurisprudencia constitucional²⁹, por lo que se recurrirá a esta fuente³⁰ para procurar buscar una solución al problema de nuestra investigación.

El fundamento constitucional de este principio, no solo presente en materia tributaria, se explicaría a partir del numeral 24 del inciso 2 de la Constitución Política del Perú, en el que se expresa que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda. Se considera que esta última interpretación del principio de legalidad es adecuada para nuestra investigación, pues, en efecto, resulta sensato sostener que la potestad tributaria, sea de cualquier poder del Estado, debe estar sometida a la Constitución y a las leyes generales que regulen la producción normativa tributaria.

Es pertinente precisar que el principio de legalidad no señala que el Congreso es el único poder con potestad tributaria, puesto que resulta indiscutible sostener que esta potestad la tienen los gobiernos regionales, los gobiernos locales y el Poder Ejecutivo en caso de delegación de facultades.

3.2.2. Reserva de ley.

Por su parte, César Landa (2006) explica también lo que debe entenderse por la reserva de ley. Este autor considera que la reserva de ley significa que el ámbito de creación, modificación, derogación o exoneración —entre otros— de tributos debe quedar reservada para ser actuada mediante una ley o norma con rango de ley (p. 41).

De acuerdo con Landa, el principio de reserva de ley constituye un límite para la Administración en la medida en que los aspectos esenciales de la relación jurídica tributaria no podrán ser establecidos por una norma de inferior jerarquía que la ley.

La exigencia de una norma con rango de ley radica en que la producción de estas normas se realiza mediante un procedimiento eminentemente garantista, público y transparente, tal como lo señala Andrés Báez (2009, p. 63). Ciertamente, las leyes³¹ y ordenanzas³², antes de ser aprobadas, deben pasar por un procedimiento riguroso que incluye la posibilidad de discusión del proyecto de la norma por las distintas agrupaciones políticas. El fundamento remoto para que la materia tributaria siga este procedimiento, según lo propuesto por este autor, radica en que existiría una intervención en la «libertad y la propiedad» (Báez, 2009, p. 63).

29 Expedientes n.º 1837-2009-PA/TC y 0042-2004-AI/TC.

30 De acuerdo con el inciso f) de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, la jurisprudencia constituye una fuente del derecho tributario.

31 Al respecto, revise del artículo 104 al 108 de la Constitución Política del Perú, para observar el riguroso procedimiento que se exige para la aprobación de una ley.

32 En el caso de las ordenanzas municipales, se observa que el artículo 40 de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley n.º 27972, exige que estas normas no solo deben ser aprobadas por el Concejo Municipal, sino que deben ser ratificadas por las municipalidades provinciales para su vigencia.

César Gamba Valega (2012) sostiene que el principio de reserva de ley recoge un mandato constitucional para que, de manera exclusiva y excluyente, una norma con rango de ley regule (suficientemente) los principales elementos del tributo (p. 102).

El principio de reserva de ley, indica este autor, debe ser analizado en dos planos:

- El plano horizontal señala los elementos que necesariamente deben estar incluidos en una norma con rango de ley.
- El plano vertical busca explicar el grado de concreción con el que deben encontrarse estos elementos en la norma con rango de ley.

Conforme con lo antes expuesto, el principio de reserva de ley sí permite la derivación a normas reglamentarias de los elementos del tributo, pero solo será válido cuando las normas con rango de ley establezcan los parámetros sobre los cuales se podrá realizar la remisión reglamentaria.

Esta posibilidad de derivar aspectos de la obligación tributaria al reglamento hace que nuestro sistema tenga una «reserva relativa».

Así, el Tribunal Constitucional ha determinado, en el expediente 2762-2002-AA-TC, la inconstitucionalidad de la tasa (*quantum*) del Impuesto Selectivo al Consumo para los cigarrillos, porque los parámetros del *quantum* de este tributo no fueron limitados por una norma con rango legal.

Ahora bien, la regulación del «principio de legalidad» y «reserva de ley» no se agotan en lo que señala nuestra Constitución. La Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario pretende explicar lo que deberían incluir ambos principios. Esa norma indica lo siguiente:

NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

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

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

[...]

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

La doctrina reconoce que esta norma contiene la «preferencia de ley» (Ruiz de Castilla, 2016, p. 57; Bravo, 2015, pp. 119-125). Los principios de «reserva de ley» y de «legalidad» se encuentran indicados en el artículo 74 de la Constitución, pero la regulación de este artículo

del Código Tributario tiene un origen legal. En este sentido, al tener origen legal, podría ser modificado por el Poder Legislativo si lo estima conveniente.

Este artículo busca impedir al Poder Ejecutivo que regule las materias señaladas en la Norma IV mediante un límite (la ley) que la Constitución no reservó a la ley. El legislador se apropiaría de estas funciones. A pesar de ello, no todo este artículo tendría la naturaleza de «preferencia de ley». Tal como señala el profesor Ruiz de Castilla (2016), los incisos (a) y (b) de este artículo explican lo que debe entenderse por creación y estructuración del tributo, por lo que tendrían naturaleza constitucional al desarrollar los elementos por los que se cubriría la reserva de ley (p. 57).

Los incisos (c) y (f) sí serían normas que limitan el ámbito de actuación del Poder Ejecutivo (preferencia de ley), mientras que el inciso (d) proviene de la potestad sancionadora del Estado para establecer infracciones y determinar sanciones.

3.3. El Poder Ejecutivo y la potestad tributaria.

En vista de que ya se cuenta con una definición del principio de legalidad y reserva de ley, a continuación se hará una aproximación a la discusión que existe sobre la potestad de «regular» las tasas del Poder Ejecutivo.

En un interesante análisis, Eduardo Sotelo (2005) indica que existen tres interpretaciones posibles sobre el significado de «regular» previsto en el artículo 74 de la Constitución:

- (1) La regulación implica que el Poder Constituyente le dio al Poder Ejecutivo la potestad excluyente para crear, modificar y derogar a las tasas³³.
- (2) Cuando el Ejecutivo regula las tasas, puede crearlas, modificarlas o derogarlas, pero siempre que exista una «ley autoritativa previa» o «pase previo» del Congreso³⁴.
- (3) Si regular solo alude a fijar cuantía, el Ejecutivo solo tendría esa potestad (establecer cuantía), pero no podría crear o derogar las tasas³⁵. (p. 124)

¿Cuál es la posición del Tribunal Constitucional sobre este tema? A nivel jurisprudencial, el Tribunal Constitucional indicó, mediante el expediente n.º 09709-2006-PA/TC (fundamento 3), que en materia de derechos arancelarios la potestad originaria le correspondería al Poder Ejecutivo, a partir de una interpretación de los artículos 74 y 118, inciso 20, de la Constitución. Esta potestad derivaría de la complejidad y especialización de la materia aduanera.

La interpretación que realiza el Tribunal Constitucional es extrapolable al campo de nuestra investigación en la medida en que la Constitución habría otorgado el mismo tratamiento a las tasas y aranceles en cuanto a la potestad de ser «reguladas» por el Poder Ejecutivo.

33 Esta posición es compartida por Sevillano, S. (2014, pp. 89-90; Hernández, L. (2005, p. 968); Medrano, H. (1995, p. 198; Bernal, E. (1999, p. 390); Danós, J. (1994, p. 132) y Kresalja, B. y Ochoa, C. (2012, p. 218).

34 Eduardo Sotelo, en su artículo "Potestad tributaria y tributos de la especie tasas", (2005, p. 124), sugiere a esta interpretación como la más razonable (y saludable) para nuestro sistema jurídico.

35 Esta posición es compartida por Zolezzi, A. (1994, p. 145); López, L. (2010, p. 391); Bravo, J. (2015, p. 119) y Ruiz de Castilla, F. (2016, p. 58).

No obstante, el Tribunal Constitucional cambió su apreciación sobre este tema en el expediente n.º 1837-2009-PA/TC, en un caso sobre la tasa denominada tarifa de agua subterránea³⁶.

En este caso, se explica que el principio de reserva de ley implica que en todo tributo (incluyendo a las tasas, cuyo hecho generador consiste en la prestación efectiva por el Poder Ejecutivo de un servicio público individualizado en el contribuyente) la creación y determinación de la obligación tributaria debe realizarle por ley o norma con rango de ley, por lo que en el caso materia del expediente no se observaron las reglas constitucionales pues el sujeto, el hecho imponible y la cuantía de las tasas se encontraban reguladas por decreto supremo.

De la lectura de esta sentencia se evidencia que nuestro Tribunal Constitucional considera que el Poder Ejecutivo no tendría potestad para crear o derogar tasas.

3.3.1. Contenido de la Potestad Tributaria del Poder Ejecutivo.

Se debe sostener, como se explicó a lo largo de este trabajo, que el Constituyente otorgó un tratamiento especial para la creación de las tasas y aranceles. Esta idea es relevante porque no se puede desconocer que estos tributos deben tener un proceso de creación o de cuantificación distinto del de los impuestos y contribuciones.

La salvedad prevista en el artículo 74 de la Constitución permite concluir que la creación, modificación y derogación de las tasas por los servicios prestados por el Poder Ejecutivo solo pueden crearse por este poder del Estado mediante decretos supremos. Además, no puede interpretarse que la potestad tributaria otorgada al Poder Ejecutivo solo implica modificar la cuantía de las tasas.

Así, resulta claro que el contribuyente, antes que la cantidad de tributos que existen en nuestro sistema jurídico, necesita conocer cuánto dinero³⁷ debe dar al Estado.

Esta preocupación fue señalada por el Tribunal Constitucional en el expediente n.º 1311-2000-AA, cuando indica lo siguiente: «[...] 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 sobre todo “cuánto” debe pagar».

Como se puede observar, el Tribunal entiende que la potestad de modificación resulta igual o más relevante que la potestad de creación o derogación de los tributos. Si se buscaba limitar al Poder Ejecutivo, no resultaría coherente —según la visión del Tribunal Constitucional— otorgarle la potestad de mayor impacto sobre la ciudadanía, que es la de modificar la cuantía del tributo.

Las tres atribuciones (creación, modificación y derogación) requieren ser utilizadas conjuntamente para que el Poder Ejecutivo pueda prestar sus servicios. Si el Poder Ejecutivo no puede crear una tasa, la Administración se vería imposibilitada de prestar un servicio específico porque no contaría con los recursos suficientes para realizar la actividad.

36 El Tribunal Constitucional califica en la misma sentencia a la Tarifa de Agua Subterránea como un tributo de la especie tasa. Debe recordarse que la Tarifa de Agua Subterránea, de acuerdo con el Decreto Supremo n.º 008-82-VI, era una contraprestación que se pagaba por el servicio que brindaba SEDAPAL para los que utilizaban el agua subterránea.

37 De acuerdo con el artículo 32 del Código Tributario, es posible que el pago del tributo sea en especie. Se considera que esta norma es una excepción, por lo que este trabajo se abocará a la idea de la prestación de dar sumas de dinero.

Por estas consideraciones, no resulta razonable que se excluya el poder de crear o derogar las tasas al Poder Ejecutivo, posición que se comparte con el profesor Eduardo Sotelo³⁸.

A partir de este punto, se explicará la relación entre la potestad originaria del Poder Ejecutivo y el principio de legalidad y reserva de ley. El principio de legalidad busca que el ejercicio de la potestad tributaria se encuentre sometido a la Constitución y a las leyes. El Constituyente le otorgó al Poder Ejecutivo la potestad originaria para la creación, modificación y derogación de las tasas, pero la imposición será legítima si se observan los principios constitucionales y las normas que regulan la producción normativa del Estado³⁹.

El principio de legalidad impone un parámetro normativo para evitar el abuso de la potestad tributaria del Estado. Según esta idea, el principio de legalidad no se vulnera si se concluye que la potestad originaria del Poder Ejecutivo para la creación de las tasas debe respetar el bloque normativo que ordena y orienta la producción de las normas tributarias.

Se debe remarcar que el Constituyente no limitó la potestad originaria en el Congreso de la República. Los gobiernos regionales y locales también pueden crear tasas y contribuciones. La atribución de esta potestad a los gobiernos regionales y locales radica en la cercanía y conocimiento que tienen las municipalidades sobre los servicios que prestan. En ese sentido, el Constituyente le otorga la potestad originaria al Poder Ejecutivo para que pueda crear las tasas con base en el conocimiento que tienen de los servicios que realizan a favor de la comunidad.

En referencia al principio de reserva de ley, este exige que la determinación de la obligación tributaria, su creación, el cálculo de la tasa (cuantía) y la derogación deben realizarse por una norma con rango de ley. En la vía general (para el caso de los impuestos y contribuciones), esta labor se hará a través del Congreso o mediante la delegación de facultades legislativas al Poder Ejecutivo.

Si la vía general en la cuantificación del tributo requiere de la participación del Congreso (sea activamente a través de la dación de una ley o indirectamente a través de la dación de facultades), se discrepa de quienes sostienen⁴⁰ que el tributo tasa requeriría de una ley que cree este tributo y que establezca los límites mínimos o máximos sobre los cuales el Poder Ejecutivo podría establecer la cuantía de las tasas. Esta posición supondría desconocer el tratamiento especial que el constituyente peruano le otorgó al Poder Ejecutivo. En otras palabras, no resultaría coherente que se exija que los topes de la cuantía de una tasa sean establecidos por ley, como sucede con el impuesto (reserva de ley relativa). El Poder Ejecutivo tampoco requeriría de una norma habilitante del Legislativo para poder crear o derogar una tasa. Si el constituyente pretendió otorgarle el mismo tratamiento a los impuestos y las tasas, no tenía que establecer la salvedad, el tratamiento diferenciado, previsto en el artículo 74. Por lo tanto, el Poder Ejecutivo cuenta con la potestad de modificar la cuantía de las tasas, crearlas o derogarlas sin una norma legal habilitante, pero eso no significa que una norma general emitida por el Poder Legislativo no pueda establecer parámetros generales que el Poder Ejecutivo deba tener en cuenta cuando cree y estructure sus tasas. Se entiende que este punto no viola la potestad originaria del Poder Ejecutivo⁴¹.

38 Sotelo, E. (2005, p. 125).

39 Estas normas integrarán el bloque de constitucionalidad. Este punto se explicará en la parte final de este trabajo.

40 Ruiz de Castilla, F. (2016, p. 58).

41 Este punto se explicará luego, al analizar la incidencia entre las leyes de carácter general y los decretos supremos que crean tasas.

Es pertinente señalar que la interpretación del principio de reserva de ley en el caso de las tasas no puede hacerse sin analizar las peculiaridades que presenta este tributo. En efecto, la tasa es un tributo cuyo aspecto material de la hipótesis de incidencia comprende una actividad estatal que recae sobre un sujeto en particular.

En ese sentido, cualquier interpretación del principio de reserva de ley para el caso de las tasas debe tener en cuenta estos elementos, para que el plano ideal de las normas responda a las necesidades de la sociedad.

De acuerdo con lo antes señalado, no sería necesario que la discusión sobre la creación o derogación de la tasa sea discutida por el Congreso, ya que el servicio que se prestará es conocido y administrado por el Poder Ejecutivo y los gobiernos locales.

Debido a que la Administración Pública es la entidad que conoce cuáles son los servicios que requieren costearse mediante tasas, se puede señalar que el Poder Ejecutivo debe contar con la posibilidad de crear las tasas que requiera para solventar los servicios que presta.

Asimismo, es necesario enfatizar, como señala el profesor Hernández (1993), que el Gobierno Nacional se encarga de prestar diversos servicios a la comunidad y debe cubrir los costos que estos implican, y requiere recuperar lo gastado lo antes posible y actualizar los costos de forma constante, lo que no sucedería si se exige la permanente intervención del Congreso en esta materia (p. 20). Esta posición es compartida por Luis Araoz (1993, p. 65).

En el caso del impuesto, se exige que el instrumento legal sea una ley porque se requiere de la deliberación del Congreso debido a que implica extraer el patrimonio de los ciudadanos por una manifestación de capacidad contributiva o la satisfacción de intereses constitucionales. En ese caso, no existe la prestación de un servicio por parte de la Administración.

Entonces, el poder para crear una tasa debe ejercerse por quien tenga una mejor posibilidad de estructurar de forma razonable el tributo de acuerdo con sus características.

De este modo, el Congreso debe regular los impuestos en la medida en que se busca obtener la capacidad contributiva de los representados, mientras que en las tasas se busca recuperar el costo de los servicios prestados, por lo que resulta lógico que el Poder Ejecutivo sea el órgano encargado de crear y estructurar estos tributos.

Por lo tanto, esta potestad a favor del Ejecutivo sería una excepción a la reserva de ley, pues la creación del tributo no se daría por una norma con rango de ley.

Esta excepción a la reserva de ley proviene de la nueva interpretación que se hace de nuestro ordenamiento jurídico a partir de la Constitución. La norma constitucional excluye al Poder Ejecutivo del sometimiento a la reserva de ley para la creación de las tasas. Este mandato deriva de la soberanía de la Constitución. La soberanía del legislador no podría influenciar sobre todos los aspectos de la vida en común de una sociedad que cuenta con un Estado constitucional.

A partir de lo expuesto, conviene analizar si esta potestad para crear, regular y modificar tasas es exclusiva del Poder Ejecutivo o si la potestad se encuentra compartida con el Poder Legislativo.

La doctrina administrativa sostiene que el Poder Ejecutivo puede dictar normas sobre materias en las cuales ejercería competencia exclusiva (Marienhoff, 1998, pp. 120-122). Esta potestad exclusiva del Poder Ejecutivo no deviene de la discrecionalidad o del antojo del Gobierno, sino de un mandato constitucional. Esta idea se conoce como la «reserva de la Administración».

Además, la función legislativa que se le otorga al Congreso no sería absoluta, pues debe respetar esta reserva a favor de la Administración. De hecho, se debe señalar que ningún poder

del Estado puede actuar en contra de lo establecido por la Constitución. Resulta evidente que el constituyente quiso limitar a todos los poderes del Estado, incluso al Poder Legislativo.

En el caso peruano, el artículo 74 de la Constitución establece una salvedad para la regulación de las tasas del Poder Ejecutivo. La «salvedad» de ese artículo le otorgó la potestad exclusiva para la creación de las tasas.

Este tratamiento exclusivo respondería a la necesidad de que el Poder Ejecutivo, al igual que los gobiernos regionales y municipales, obtenga de forma eficiente los recursos para prestar los servicios públicos que requiere la población. El principio de reserva de ley antes expuesto llevaría a sostener que las tasas del Poder Ejecutivo deberían crearse con la intervención del Poder Legislativo. De cualquier manera, no resultaría coherente con la naturaleza de la tasa exigir que sean creadas por el Poder Legislativo, porque este desconoce el funcionamiento de los servicios públicos.

Las tasas exigen ser creadas por la entidad que prestará el servicio por el cual se retribuye con ese ingreso, teniendo en cuenta que las tasas deben crearse bajo el principio de razonable equivalencia. Los costos que demandará la prestación del servicio son conocidos por la Administración Pública.

Por lo tanto, el Constituyente peruano otorgó una reserva exclusiva al Poder Ejecutivo para la creación, modificación y derogación de las tasas mediante decreto supremo.

Si se pretende asumir que el Poder Ejecutivo tiene potestad tributaria para la creación, modificación y derogación de las tasas, se debe analizar el rango que tiene el decreto supremo, cuando regula estos aspectos.

3.3.2. ¿Cuál es el rango que tiene el decreto supremo que crea las tasas?

Con la finalidad de analizar la diferencia entre una norma con rango de ley y una norma de naturaleza reglamentaria, se emplearán las definiciones propuestas por Marcial Rubio para estos términos.

De acuerdo con este autor, las normas con rango de ley «no dependen del órgano que las aprueba, sino de la función estatal con la que actúan. Esto quiere decir que para que se dicte una norma con rango de ley, el órgano que la apruebe debe estar en ejercicio de la función legislativa» (Rubio, 2009, p. 127).

Ahora bien, conforme con lo afirmado por Roberto Dromi (2005), la función legislativa es la actividad reglada o discrecional para la creación de normas jurídicas generales. Asimismo, este autor indica que existen supuestos en los que se comparte esta función con el Ejecutivo, como cuando, de forma excepcional, se atribuye un poder «originario» que requeriría de un procedimiento de deliberación similar con la exigencia de la firma de los ministros (pp. 181-182).

Se puede observar que la función legislativa, de forma excepcional, podría calificarse como un atributo del Poder Ejecutivo, para lo cual se requiere que exista un nivel mínimo de discusión, razón por la que se exige la presencia de los ministros cuando se emite un decreto legislativo.

Acerca de este punto, se debe precisar que, en consonancia con lo expuesto por Rubio (2009), no solo el Poder Legislativo puede crear normas jurídicas generales. En efecto, el Poder Ejecutivo, con base en su potestad reglamentaria, también puede crear normas generales (p. 118). Por lo tanto, conviene analizar el criterio que diferencia a las normas con rango de ley de las normas reglamentarias, pues ambas podrían crear normas generales.

Este criterio se encontraría en el aspecto procesal de la creación de una ley. La función legislativa se ejerce en virtud de un procedimiento constitucional para la dación de las leyes, según lo indica Roberto Dromi (2005, pp. 181-194).

Las normas con rango de ley cuentan con un procedimiento garantista que busca cautelar la libertad y propiedad de los ciudadanos. Por otro lado, el decreto supremo es el instrumento jurídico que se utiliza para aprobar las normas que la Constitución y el Poder Legislativo le asignan al Poder Ejecutivo (Rubio, 2009, p. 141). El procedimiento de creación del decreto supremo que regula una tasa no cuenta con un procedimiento de discusión semejante al de una ley u ordenanza.

Conforme con lo antes expuesto, los decretos supremos que regulan las tasas y aranceles no tienen rango de ley dentro del sistema de fuentes, posición en la que se concuerda con José Rojas Bernal (2009, p. 5).

Cuando el Poder Ejecutivo crea una tasa mediante un decreto supremo, está ejerciendo una función reglamentaria asignada por la Constitución. La potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo para ejecutar o desarrollar las leyes⁴² no debe confundirse con esta función reglamentaria excepcional. El Poder Ejecutivo no desarrolla una norma de origen legal cuando crea una tasa.

Si bien el decreto supremo tiene naturaleza reglamentaria, este reglamento no sería un reglamento subordinado (Dromi, 2005, pp. 420-422), sino que calificaría como uno autónomo, porque se emite para cumplir con un mandato constitucional, de acuerdo con la clasificación de los reglamentos propuesta por Miguel Marienhoff (1998, p. 120). De esta manera, se sostiene que la Constitución le atribuye, de forma excepcional y exclusiva, la potestad al Poder Ejecutivo para la creación, modificación y derogación de las tasas mediante una norma reglamentaria.

Conviene señalar que no se podrán utilizar normas jerárquicamente inferiores al decreto supremo para «regular» las tasas. Asimismo, se concuerda con lo que sostiene José Rojas (2009), cuando señala que la regulación vía decreto supremo es el mínimo constitucionalmente aceptable, por lo que no cabe que estas materias se regulen mediante una resolución ministerial (p. 9).

3.3.3. ¿Se debe utilizar el criterio de jerarquía para resolver antinomias⁴³?

El sistema jurídico es un conjunto de normas articuladas en las que no debe existir contradicción, de manera que constituya un sistema unitario y coherente (Rubio, 2009, pp. 225-226). En el caso de que existan contradicciones, se utilizarán los mecanismos que proporciona la teoría general del derecho para solucionar estos conflictos normativos.

En este caso, corresponde determinar cómo se resolverían los conflictos entre un decreto supremo del Poder Ejecutivo y una ley del Congreso sobre un aspecto del tributo tasa.

A efectos de resolver estos conflictos, existen tres métodos que servirán para que el sistema jurídico tenga una respuesta unitaria: (a) el principio de jerarquía, (b) el principio de especialidad y (c) el principio de temporalidad.

El principio de jerarquía establece que debe primar la norma de mayor jerarquía en nuestro ordenamiento jurídico. El criterio de especialidad determina que se opte por la ley

42 El numeral 8 del artículo 118 de la Constitución le otorga la potestad al Poder Ejecutivo de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas.

43 La antinomia, de acuerdo con la RTF n.º 09239-A-2011, se presenta cuando existe contradicción entre distintas normas que pertenecen a un mismo sistema jurídico.

especial frente a la ley general. El criterio de temporalidad establece que entre dos normas incompatibles debe preferirse la posterior:

Conforme con la Corte Suprema, a través de las Casaciones nums. 232-2012-LIMA y 13542-2013-LIMA, el Poder Ejecutivo tiene potestad originaria en materia de derechos arancelarios para la determinación del tributo. Aun así, la regulación del decreto supremo debe ser compatible con la Ley General de Aduanas⁴⁴, pues si el decreto supremo establece un aspecto distinto del regulado en la Ley General de Aduanas, deberá preferirse la norma de mayor jerarquía.

Al respecto, este trabajo difiere de la posición expuesta por la Corte Suprema. Los decretos supremos que «regulan» las tasas y aranceles están protegidos por la reserva a favor de la Administración que ostenta el Ejecutivo para la creación de estos tributos. El criterio para resolver este conflicto debe partir por preferir la norma que se encuentra habilitada constitucionalmente para crear las tasas o aranceles. Por lo tanto, la modificación de los aspectos de la hipótesis de incidencia de este tributo, establecidos en un decreto supremo, mediante una norma del Congreso violaría la potestad exclusiva del Ejecutivo otorgada por la Constitución.

En este escenario, y por la complejidad de la materia arancelaria y la necesidad de que el Ejecutivo sea el poder que cree las tasas, se considera que en el caso de conflicto entre una ley y un decreto supremo debe aplicarse el criterio de especialidad⁴⁵. El Tribunal Fiscal, en abundante jurisprudencia⁴⁶, también adopta esta posición.

La potestad originaria que el Constituyente atribuye al Poder Ejecutivo también le impone limitaciones para su ejercicio. Ciertamente, la Constitución le exige que se respeten los principios constitucionales tributarios, pero debe analizarse si es razonable que normas con rango de ley, como el Código Tributario y la Ley n.º 27444, ley que establece el Procedimiento Administrativo General, se apliquen sobre los decretos supremos.

De acuerdo con una interpretación literal de la norma constitucional, se puede sostener que el artículo 74 de la Constitución no le impone límites a la potestad originaria del Poder Ejecutivo para la creación de las tasas, a diferencia de la exigencia de los gobiernos locales y regionales de establecer sus ordenanzas tributarias con arreglo a la ley.

No obstante, se considera que este razonamiento resulta equivocado y, como señala el profesor Sotelo (2005), es saludable para el sistema jurídico que se impongan lineamientos a la producción de las normas tributarias (p. 127).

El principio de legalidad, en su versión moderna, implica no solo el sometimiento de todos los poderes públicos a la ley, sino que todos se encuentran en la obligación de acatar la Constitución.

En ese sentido, conforme lo señala Marcial Rubio en referencia a la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Exp. n.º 0007-2002-AI-TC, esa obligación de acatar la Constitución no solo incluye a la norma constitucional, sino también al «bloque de constitucionalidad» que

44 Esta interpretación se acerca a la posición 3) que indicaba Eduardo Sotelo como posible significado de lo que implicaba «regular». Según esta interpretación, para que el Poder Ejecutivo utilice adecuadamente la potestad originaria en materia de tasas o aranceles, solo podía modificar la tarifa del tributo. Por lo tanto, si un aspecto de la hipótesis de incidencia se encontraba regulado por el decreto supremo, resultaba ilegal en la medida en que estos solo pueden crearse mediante una ley.

45 Este criterio es compartido por Rojas, J. (2009, p. 11).

46 Al respecto, véanse las Resoluciones del Tribunal Fiscal n.º 08830-A-2008, 11010-A-2013, 1129-A-2007 y 09239-A-2011.

incluye a las normas que regulan la producción jurídica o el contenido de las normas (Rubio, 2006, p. 27). Este bloque de constitucionalidad será el parámetro con el que deberá evaluarse la constitucionalidad de las normas⁴⁷.

El Código Tributario⁴⁸ contiene normas programáticas sobre la producción de normas tributarias. En efecto, esta norma establece una regulación sobre el procedimiento para aprobar las exoneraciones y determina los requisitos para la modificación y derogación de las normas tributarias, mientras que la Ley del Procedimiento Administrativo General⁴⁹ establece reglas para la estructuración del costo de las tasas que se cobran por procedimientos de oficio.

Ambas normas buscan incidir sobre la producción jurídica de las tasas por el Poder Ejecutivo, motivo por el que se considera que, en lo referente a las reglas sobre producción normativa, conforman un bloque de constitucionalidad. Por ello, el Poder Ejecutivo debe respetar los parámetros que establezcan estas normas.

En ese sentido, se puede señalar que existe una atribución compartida para delimitar el ámbito de las tasas entre el Legislativo y el Ejecutivo, pero se debe indicar que la potestad del Ejecutivo será exclusiva en estos aspectos, tal como lo señala José Rojas (2009):

- Los supuestos del artículo 74: creación, modificación, derogación y exoneración
- Elementos del hecho generador de la tasa
- Obligaciones accesorias derivadas de la obligación tributaria (p. 11)

Ahora bien, para conocer cómo se crean y estructuran las tasas de alcance nacional en la realidad, se procederá a comentar la creación de las tasas que cobra la SUNARP por los servicios de inscripción y publicidad.

3.3.4. Las tasas de la SUNARP.

Conviene un acercamiento a la realidad y analizar cómo se regulan las tasas que cobra la SUNARP por procedimientos administrativos. El artículo 10 de la Ley n.º 26366 le otorga autonomía jurídica, económica, financiera y administrativa a la SUNARP. Asimismo, el artículo 4 de esta ley⁵⁰ establece que los Registros Públicos se financiarán con la aplicación de sus tasas registrales, entre otros ingresos.

Como se puede observar, ninguno de estos artículos establece los aspectos de la hipótesis de incidencia ni regula el hecho generador de la tasa-derecho que se cobra por los procedimientos administrativos. Estos artículos solo indican que la SUNARP deberá tomar en cuenta el monto recaudado de las tasas como parte de su patrimonio.

47 Marcial Rubio también señala el problema de interpretar estas normas dentro de un bloque de constitucionalidad porque el Tribunal Fiscal no podría, en teoría, inaplicar una norma que no respete las reglas de estas leyes productoras ya que estaría ejerciendo el control difuso, poder que se encuentra limitado solo para el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional. Al respecto, este autor sugiere una nueva interpretación sobre lo que debe entenderse como bloque de constitucionalidad para solucionar este problema.

48 Revise las Normas IV,V,VI y VII del Título Preliminar del Código Tributario.

49 Revise artículos n.º 44 y 45 de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

50 Artículo 4.- Los registros públicos que integran el sistema financiarán su presupuesto con los ingresos que se generen por la aplicación de sus tasas registrales, donaciones, legados, transferencias y otros recursos provenientes de instituciones públicas y privadas y de la cooperación técnica y financiera internacional, aceptada de acuerdo con ley, así como con sus ingresos financieros [...].

En vista de que la ley que regula a la SUNARP no crea las tasas que serán cobradas por los servicios de inscripción y de publicidad, se debe buscar la norma jurídica que regule esta materia.

Resulta pertinente traer a colación el numeral 44.1 del artículo 44 de la Ley del Procedimiento Administrativo General⁵¹, ya que parece que este artículo «habilita» el cobro de tasas por la prestación del servicio administrativo. Sin embargo, se considera que la inclusión de este numeral no resultaría necesaria en la medida en que nuestro Código Tributario define a las tasas-derecho⁵². Al parecer, este artículo solo buscó repetir la definición y los requisitos que una tasa debe tener en nuestro ordenamiento jurídico.

En el caso de las tasas de la SUNARP, a primera vista parece que el decreto supremo n.º 017-2003-JUS, norma que aprueba las tasas registrales de los servicios de inscripción y de publicidad por oficina registral, solo regula la cuantía de las tasas que se cobran por estos servicios, pero un análisis pormenorizado lleva a concluir que esta norma crea el tributo tasa y regula la obligación tributaria.

En efecto, conforme con los artículos 1 y 2 de este Decreto Supremo, se aprueba el anexo de las tasas registrales, las cuales se detallan en los anexos 1 y 2 de este decreto. Estos anexos establecen las tasas que se cobrarán por cada tipo de procedimiento administrativo. El monto de la tasa se basa en función de un porcentaje de la Unidad Impositiva Tributaria (UIT)⁵³ que se cobrará cada vez que el usuario decida inscribir los actos jurídicos permitidos en la SUNARP.

Si se observa este decreto supremo, se evidencia que esta norma establece la hipótesis de incidencia del tributo tasa:

- Existe la prestación de un servicio público individualizado: el procedimiento registral (aspecto material).
- El Estado, a través de la SUNARP, se encarga de prestar el servicio (aspecto personal).
- La fecha relevante para la tasa es el inicio de la prestación del servicio: inicio del procedimiento (aspecto temporal).
- El servicio de inscripción y publicidad registral se lleva a cabo en Perú (aspecto espacial).

Además, el decreto supremo establece reglas sobre la obligación tributaria: la determinación (el *quantum* de la obligación tributaria, que en la tasa se calcula según un porcentaje de la UIT) establece el vínculo entre el acreedor tributario (SUNARP) y el deudor tributario (el usuario que requiere el servicio), y regula el pago de la tasa (medio de extinción de la obligación tributaria).

Como se puede observar, el Decreto Supremo n.º 017-2003-JUS crea y estructura el tributo tasa que se cobra por el procedimiento de inscripción y publicidad que otorga la

51 Artículo 44: Procede establecer derechos de tramitación en los procedimientos administrativos, cuando su tramitación implique para la entidad la prestación de un servicio específico e individualizable a favor del administrado, o en función del costo derivado de las actividades dirigidas a analizar lo solicitado; salvo en los casos en que existan tributos destinados a financiar directamente las actividades de la entidad. Dicho costo incluye los gastos de operación y mantenimiento de la infraestructura asociada a cada procedimiento.

52 Revise la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario.

53 El cálculo del costo de esta tasa podría resultar excesivo pues este sistema de cálculo no atendería a cubrir solo el costo del servicio. Al respecto, consultar: <https://www.indecopi.gob.pe/documents/20182/143803/Inf0872004.pdf>

SUNARP. Esta regulación demuestra que el Poder Ejecutivo (consciente o inconscientemente) crea las tasas por los servicios que brinda a los contribuyentes.

4. Aproximación al derecho comparado

En el Perú, el Poder Ejecutivo tiene la potestad tributaria para crear (estructurar), modificar, derogar y exonerar a las tasas, por lo que se procederá a comparar la potestad tributaria para crear las tasas entre España y algunos países de América Latina con el nuestro.

En esta sección se pretende ubicar las semejanzas, diferencias y problemáticas que existen en las constituciones de otros países para observar la tendencia que existe sobre la creación de las tasas.

El desarrollo de esta sección se enfocará en la experiencia de cinco países: España, Colombia, Brasil, México y Ecuador.

4.1. España.

La Constitución de España fue aprobada el 31 de octubre de 1978. Se debe señalar que esta es la constitución más antigua, a excepción de la mexicana, de todas las que se analizarán en este capítulo.

Ahora bien, el numeral 3 del artículo 31 de la Constitución española indica lo siguiente:

Artículo 131

1. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

A partir de este precepto, esta Constitución deriva el principio de legalidad en materia tributaria. La prestación tributaria deberá encontrar su fundamento en la ley.

Asimismo, los numerales 1 y 2 del artículo 133 señalan lo siguiente sobre la potestad tributaria:

Artículo 133

2. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

3. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

Como se puede observar, la Constitución española le otorgó potestad originaria tributaria a las Cortes Generales⁵⁴, poder que ejerce la facultad legislativa del Estado para crear, modificar y derogar todos los tributos (impuestos, tasas y contribuciones) de alcance nacional.

Esta atribución de potestad tributaria a las Cortes Generales encuentra su fundamento en la clásica idea del principio de legalidad, en la medida en que se le otorga la potestad tributaria al poder que representa al pueblo español, quienes decidirán qué tributos son los que deben pagar.

Se debe señalar que, a diferencia de nuestra Carta Magna, la Constitución española no prevé un tratamiento especial para las tasas. En este sentido, el Constituyente español no per-

54 De acuerdo con el artículo 66 de la Constitución española, las Cortes Generales representan al pueblo español y están formadas por el Congreso de los Diputados y el Senado. Las Cortes Generales ejercen la potestad legislativa del Estado.

mitió que el Poder Ejecutivo se encargue de crear tasas por los servicios que presta. De otro lado, no se pudo dejar de mencionar que la Constitución española también le otorga potestad originaria a las Comunidades Autónomas, dentro de su jurisdicción, para la creación de las tasas, pero deberán crearse según la Constitución y las leyes.

Esta atribución de potestad tributaría que les hace el Constituyente español a las comunidades autónomas es similar a la atribución que dio el Constituyente peruano a los gobiernos regionales y locales⁵⁵.

Se entiende que la potestad tributaria de las tasas de las comunidades autónomas, al igual que en los gobiernos regionales y locales en el caso del Perú, se explica porque son estas organizaciones territoriales quienes se encargan de prestar los servicios respectivos en sus jurisdicciones.

4.2. Colombia⁵⁶.

La Constitución Política de Colombia señala lo siguiente sobre la potestad tributaria:

Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales⁵⁷ o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

En este caso, también se puede observar que la potestad originaria para crear los tributos de alcance nacional se encuentra en el Congreso. Además, el Constituyente también otorgó potestad originaria a las asambleas departamentales y a los concejos distritales y municipales. Todos estos órganos constituyen espacios de representación y deliberación de los ciudadanos dentro de cada jurisdicción. En este sentido, se puede sostener que la Constitución colombiana también acoge la clásica idea del principio de legalidad en la medida en que exige que sea un órgano «representativo» y «deliberativo», como el Congreso o las asambleas, en el que se discuta la creación (y la estructuración) de todos los tributos.

La Constitución colombiana señala que la cuantía (tarifa) de las tasas sí puede ser modificada por las autoridades (Poder Ejecutivo), pero requiere de una norma con rango de ley que lo autorice. De esta manera, el constituyente le otorga al Poder Ejecutivo colombiano potestad derivada tributaria sobre las tasas (solo sobre la modificación de la cuantía) en la medida en que se requiere de una autorización legal para poder modificar la tarifa de las tasas.

55 Los gobiernos regionales y los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de estas, 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.

56 La Constitución colombiana fue aprobada el 6 de julio de 1991.

57 Las contribuciones fiscales se refieren a «tributos».

Asimismo, esta norma indica que el sistema para definir los costos de las tasas y el método de reparto entre los afectados por las tasas debe encontrarse en una norma de rango de ley.

Por ello, se puede observar que la Colombiana es heredera de la Constitución española en la medida en que ambas requieren que sea una norma con rango de ley la que establezca los elementos esenciales de las tasas. Cabe señalar que las normas que emanan del Poder Ejecutivo en lo referente a las tasas tienen naturaleza reglamentaria para ambos países.

Se puede señalar, en síntesis, que el Constituyente colombiano no le otorgó al Poder Ejecutivo la potestad originaria para crear, modificar⁵⁸ o derogar una tasa de alcance nacional.

Sin embargo, es relevante señalar que el Constituyente le otorga un tratamiento particular a cada tipo de tributo. Esta diferenciación partiría de reconocer que cada tributo (impuesto, tasa y contribución) presenta diferentes características que hacen necesario un tratamiento distinto para cada uno de ellos.

4.3. Brasil⁵⁹.

Los numerales I, II y III del artículo 145, así como el numeral I del artículo 150, artículos incluidos en el Capítulo I (del Sistema Tributario General) del Título VI de la Constitución brasileña señalan lo siguiente:

Art. 145. La Unión, los estados, el Distrito Federal y los Municipios podrán establecer los siguientes tributos:

I. Impuestos;

II. tasas, como consecuencias del ejercicio del poder de policía por la utilización, efectiva o potencial de servicios públicos específicos y divisibles, prestados o puestos a disposición del contribuyente;

III. contribuciones especiales, como consecuencia de obras públicas.

Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, está prohibido a la unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:

I. exigir o aumentar tributos sin ley que los establezca

En el caso de Brasil, el Constituyente le otorgó potestad originaria a la Unión, los Estados, el Distrito Federal y los municipios para crear, modificar o derogar impuestos, tasas y contribuciones. La potestad originaria que alcanza a los Estados, el Distrito Federal y los municipios se encontrará limitada a cada jurisdicción respectiva.

Ahora bien, de acuerdo con el inciso I del artículo 150 de esta Constitución, los órganos competentes para la creación de tributos deberán hacerlo mediante una ley o norma con rango de ley. Así, esta Constitución también entiende al principio de legalidad como un límite frente al Poder Ejecutivo, pues será la asamblea deliberativa (el Congreso Nacional⁶⁰) la que decida los tributos que deberán crearse y lo referente a la obligación tributaria.

De la lectura de la norma constitucional, no se observa que el Poder Ejecutivo tenga potestad originaria ni derivada para crear y modificar las tasas. El Constituyente no otorgó

58 La modificación de la cuantía de la tasa requiere de una ley autoritativa.

59 La Constitución de la República Federativa del Brasil fue promulgada el 5 de octubre de 1988.

60 Véase el artículo 44 de la Constitución de Brasil.

un tratamiento preferencial a las tasas, por lo que la creación de este tributo debe seguir las mismas reglas que los impuestos y contribuciones. No obstante, resulta relevante señalar que, a diferencia de la Constitución peruana, la norma constitucional brasileña sí brinda una breve explicación sobre los tributos vinculados (tasas y contribuciones) en los numerales II y II del artículo 145.

Se considera en este estudio que el Constituyente brasileño tuvo que definir las tasas y contribuciones en la Constitución en la medida en que Brasil es un Estado Federal⁶¹ y la norma constituyente deberá regular (y limitar) la potestad tributaria compartida entre los distintos Estados que conforman la Unión, por lo que se necesitan reglas y conceptos básicos en la Constitución para otorgar predictibilidad dentro de los diferentes ordenamientos jurídicos internos.

4.4. México⁶².

La Constitución mexicana no cuenta con un capítulo o sección específica sobre la potestad tributaria, pero se deben tener en cuenta las siguientes disposiciones de esta Constitución:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes⁶³.

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

XXIX. Para establecer contribuciones⁶⁴:

4°. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

Se puede observar que la Constitución mexicana indica que los ciudadanos mexicanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos cuando exista una ley que así lo indique. En ese sentido, las normas tributarias deberán ser aprobadas mediante una ley para que puedan ser exigibles a los mexicanos. De esta forma, se otorga potestad originaria a la Federación y los Estados para la creación, modificación y derogación de todos los tributos, siempre que el instrumento jurídico de creación de la norma tributaria sea una ley.

Se debe indicar que la Constitución mexicana no señala las tasas, razón por la que no podría hablarse de un trato particular sobre cada tipo de tributo. Ahora bien, en el caso específico de la Federación, se observa que el Congreso tiene la facultad de establecer⁶⁵ contribuciones sobre servicios públicos concesionados por la Federación.

De acuerdo con la definición de tasa que se ha desarrollado en el presente artículo, se considera que el cobro que se haga por la prestación de un servicio público prestado directamente por el Estado, y vinculante por una norma que así lo exija, constituye una tasa, por lo que

61 Véase el artículo 1 de la Constitución de Brasil.

62 La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos fue publicada el 5 de febrero de 1917.

63 La reforma de esta fracción fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 10 de febrero de 1949.

64 La Constitución mexicana también califica a los tributos como «contribuciones». No se debe confundir con el tipo de tributo específico «contribución».

65 Cuando el constituyente se refiere a «establecer», se considera que se faculta la creación, estructuración, modificación y derogación de las tasas.

se entiende que el Congreso tendría la facultad de crear las tasas por los servicios que presta el Poder Ejecutivo de la Federación.

Asimismo, se considera que la facultad que se le otorgó al Congreso para la creación de tasas es exclusiva debido a que el principio de legalidad, en la forma en la que se expresa en este ordenamiento jurídico, exige que sea una ley aprobada por el Congreso la que se encargue de crear todos los tributos.

4.5. Ecuador.

La Constitución ecuatoriana fue publicada el 20 de octubre del 2008. Esta es la constitución más reciente de todas las que se han comentado en este trabajo y de la que es necesario observar el siguiente artículo:

Art. 301.- Sólo por iniciativa de la Función Ejecutiva y mediante ley sancionada por la Asamblea Nacional se podrá establecer; modificar; exonerar o extinguir impuestos. Sólo por acto normativo de órgano competente se podrán establecer; modificar; exonerar y extinguir tasas y contribuciones. Las tasas y contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley.

Se aprecia que la Constitución ecuatoriana le otorga potestad originaria a la Asamblea Nacional para los impuestos y a los demás órganos competentes (entre los cuales se encuentra el Poder Ejecutivo⁶⁶ y los gobiernos municipales⁶⁷) para las tasas y contribuciones.

Asimismo, el Constituyente exige que las normas creadoras de tributos respeten las leyes. El sometimiento a las leyes de las normas creadoras de tributos debe entenderse hacia aquellas leyes que regulan la producción normativa en materia tributaria; es decir, que establezca parámetros generales a efectos de lograr uniformidad en la producción de normas tributarias.

Resulta relevante mencionar el numeral 5 del artículo 147 de esta Constitución:

Art. 147.- Son atribuciones y deberes de la Presidenta o Presidente de la República, además de los que determine la ley:

5. Dirigir la administración pública en forma desconcentrada y expedir los decretos necesarios para su integración, organización, regulación y control.

El artículo 147 indica que el presidente debe emitir las normas necesarias para que la administración pública pueda prestar los servicios encomendados. En ese sentido, el presidente debe organizar su funcionamiento, regular sus procedimientos y establecer las tasas que se cobran por los servicios públicos. Así, la Constitución ecuatoriana indica que los decretos serán el instrumento jurídico que se utilizará para crear las tasas que costearán los servicios brindados por la Administración. Como se sostuvo en el capítulo anterior, la creación de un tributo deberá realizarse por el órgano mejor calificado de acuerdo con las características de cada tributo.

En esta línea argumentativa, resulta relevante señalar lo expuesto por el profesor ecuatoriano César Montaña, citado en la tesis de Tatiana Peña Toledo (2009), sobre el principio de reserva de ley, incluido en la Constitución ecuatoriana, como: «[...] una exigencia derivada de

66 De acuerdo con el artículo 141 de la Constitución ecuatoriana, el presidente ejerce la función ejecutiva.

67 Véase el inciso 5 del artículo 264 de la Constitución de Ecuador.

la Constitución o de la Ley, sobre el medio como instrumento que incorporará las principales normas jurídicas tributarias, así como los elementos sustanciales de los tributos» (pp. 11-29). En este caso, el medio normativo sería el decreto.

Se puede concluir que en el derecho ecuatoriano el Poder Ejecutivo puede crear sus tasas a partir de la legitimación otorgada a los decretos por la Constitución ecuatoriana. Ciertamente, esto sugeriría que también existiría una reserva a favor de la Administración.

Por las consideraciones expuestas, se considera que la regulación de la potestad tributaria en Ecuador es la que mejor responde a la naturaleza de los tributos vinculados y no vinculados.

Ahora bien, es necesario señalar que el artículo 287⁶⁸ de la Constitución ecuatoriana exige que las tasas que se creen a favor de instituciones de derecho público deben ser establecidas por ley. Sobre este aspecto, se cree conveniente indicar que esta norma busca limitar el fenómeno de la parafiscalidad, es decir, la obligación de pago a favor de las entidades públicas que no forman parte del gobierno central y los gobiernos municipales, pero que atienden necesidades públicas (2011). A modo de ejemplo, se puede mencionar los aportes que realizan los empleadores al Instituto Ecuatoriano de Seguridad Social⁶⁹, entidad que se encarga de prestar el Seguro General Obligatorio en Ecuador.

En ese sentido, este artículo no limita la potestad originaria que tiene el Poder Ejecutivo para crear las tasas que sean de competencia del gobierno central.

Finalmente, no se puede dejar de mencionar que (aún) la tendencia en el derecho comparado es que las tasas cobradas por servicios públicos de alcance nacional no pueden ser creadas ni estructuradas por el Poder Ejecutivo, sino que esta labor debe ser realizada por el Congreso.

Sin embargo, ninguna constitución exige que el Congreso, como máximo órgano de deliberación política, sea el único que pueda crear tasas. En efecto, los gobiernos municipales y Estados federales también pueden crear las tasas de alcance local. Esta atribución parte por entender que el órgano que presta el servicio debe ser la entidad encargada de crear a las tasas.

No se debe dejar de mencionar que la mayoría de las constituciones se erigieron en el siglo pasado y, por lo tanto, responden a instituciones con un contexto económico y político distinto del actual, por lo que el principio de legalidad plasmado en estas constituciones representa la clásica idea de representación parlamentaria.

Con el objetivo de ubicar esta afirmación, resulta necesario mencionar la experiencia dictatorial que padeció América Latina y España desde fines de los años cincuenta del siglo pasado. En ese contexto, es lógico exigir que todos los tributos deban ser creados por una ley del Parlamento, pues debía evitarse el abuso de una autoridad impuesta por la fuerza, que no fue elegida por el pueblo.

Los países latinoamericanos viven actualmente una «primavera democrática» con ciertos matices. Los presidentes son elegidos en las urnas y el Poder Ejecutivo suele tener mayor aceptación que el Poder Legislativo. Como se señaló en el capítulo anterior, parece que el principio de legalidad exige una redefinición a partir del Estado Constitucional.

68 Art. 287.- Toda norma que cree una obligación financiada con recursos públicos establecerá la fuente de financiamiento correspondiente. Solamente las instituciones de derecho público podrán financiarse con tasas y contribuciones especiales establecidas por ley.

69 Instituto regulado en el artículo 370 de la Constitución ecuatoriana y el artículo 16 de la Ley n.º 2001-55.

No se puede dejar de mencionar que la Constitución ecuatoriana representa un cambio en el paradigma del principio de legalidad en materia de las tasas y las contribuciones. Esta regulación sí responde a las características particulares de los tributos vinculados y permiten que las tasas adquieran mayor dinamismo en una economía dinámica como la actual. Por ello, se considera que la tendencia de las nuevas reformas constitucionales en materia tributaria debería apuntar en la misma dirección que la Constitución ecuatoriana.

5. Conclusiones

Luego de esta investigación, se puede arribar a las siguientes conclusiones:

- El Poder Ejecutivo tiene potestad originaria y exclusiva para crear, estructurar, modificar y derogar las tasas. No obstante, el Ejecutivo debe respetar la Constitución y las normas que regulan la producción normativa tributaria (Ley del Procedimiento Administrativo y Título Preliminar del Código Tributario) cuando ejerce su potestad tributaria.
- El decreto supremo que crea una tasa tiene naturaleza reglamentaria. La «reserva de la Administración» impide que la creación de la tasa por un servicio prestado por el Poder Ejecutivo puede realizarse mediante una norma con rango de ley.
- Los principios constitucionales tributarios deben interpretarse de acuerdo con las características de cada tributo. En el caso de las tasas, debe tenerse en cuenta que es un tributo vinculado cuyo aspecto material se relaciona con la prestación de un servicio público estatal. A manera de ejemplo, no resulta razonable exigir en la misma medida el principio de capacidad contributiva en todos los tributos.
- Urge un análisis pormenorizado del principio de legalidad en la actualidad a partir del Estado constitucional. Como se pudo observar, la idea clásica de «representación» pierde vigencia en la medida en que el presidente de la República se elige en elecciones, el presidente «delibera» con sus ministros y existe una inoportuna respuesta de los parlamentos ante las crecientes exigencias de los ciudadanos.
- El órgano que se encuentra en mejor posibilidad de estructurar de forma suficiente cada tributo de acuerdo con sus características es el que debe tener la potestad de crear ese tributo. En el caso de los impuestos, resulta razonable que el órgano encargado de crearlo sea el Congreso, ya que el impuesto encuentra su fundamento en la capacidad contributiva de los representados; mientras que en las tasas se espera costear la prestación de un servicio público prestado por la Administración, por lo que resultaría razonable que la creación de la tasa la haga el Poder Ejecutivo.
- La tendencia en la legislación extranjera es que no se le reconoce potestad originaria al Poder Ejecutivo para la creación de tasas. Esto responde a la clásica idea del principio de legalidad impuesta en defensa del abuso de regímenes dictatoriales.

- Resulta sintomático el caso de Ecuador: En este país, el Poder Ejecutivo puede crear tasas y el principio de legalidad contiene una definición acorde con la actualidad. Esta norma debería servir como referente a las reformas constitucionales que se hagan sobre esta materia en Latinoamérica.

REFERENCIAS

- Araoz, L. (1993). El principio de legalidad en la nueva Constitución Política del Estado. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (25), 55-71.
- Araoz, L. (2006). El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar tributos y su compatibilidad con el principio de legalidad. En J. Danós Ordoñez (Ed.), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller* (pp. 115-134). Lima: Palestra Editores.
- Asamblea Nacional Constituyente de Colombia. (1991). *Constitución Política de Colombia*. Fecha de aprobación: 06 de julio.
- Asamblea Nacional Constituyente de Brasil. (1988). *Constitución Política de la República Federativa del Brasil*. Fecha de promulgación: 5 de octubre
- Asamblea Constituyente del Ecuador. (2008). *Constitución de la República del Ecuador*. Fecha de publicación: 20 de octubre.
- Ataliba, G. (1987). *Hipótesis de incidencia tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Báez, A. (2009). Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria. Algunas reflexiones críticas al hilo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español. *Crónica Tributaria*, (133), 59-92.
- Bernales, E. (1999). *La Constitución de 1993. Análisis Comparado*. Lima: Constitución y Sociedad-ICS - Rao editora.
- Bravo, J. (2015). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Jurista Editores.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2015). *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
- Congreso Constituyente de México. (1917). *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Fecha de publicación: 5 de febrero.
- Congreso Constituyente Democrático del Perú. (1993). *Constitución Política del Perú de 1993. Diario Oficial El Peruano*. Lima: Congreso Constituyente Democrático de la República del Perú, 30 de diciembre.
- Congreso Constituyente Democrático del Perú. (1994). Ley 26366, Crean el Sistema Nacional y la Superintendencia de Registros Públicos. *Diario Oficial El Peruano*. Lima: Congreso Constituyente Democrático de la República del Perú, 16 de octubre.

- Congreso del Ecuador. (2001). Ley 55-2001, Ley de Seguridad Social. *Registro Oficial de Ecuador*. Quito: Congreso de la República del Ecuador, 30 de noviembre.
- Congreso del Perú. (2001). Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. *Diario Oficial El Peruano*. Lima: Congreso de la República del Perú, 11 de abril.
- Congreso del Perú. (2003). Ley 27972, Ley Orgánica de Municipalidades. *Diario Oficial El Peruano*. Lima: Congreso de la República del Perú, 27 de mayo.
- Congreso del Perú. (2007). Ley 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo. *Diario Oficial El Peruano*. Lima: Congreso de la República del Perú, 20 de diciembre.
- Corte Suprema de Justicia de la República. (2013). Sentencia del 16 de julio del 2013. Casación n.º 232-2012-Lima.
- Corte Suprema de Justicia de la República. (2014). Sentencia del 23 de octubre del 2014. Casación n.º 13542-2013-Lima.
- Cortes Generales de España. (1978). *Constitución española*. *Boletín Oficial del Estado Español*. Madrid: Cortes Generales, 29 de diciembre.
- Cruz, K. (2013). *Drawback: A la luz del principio de legalidad* (Tesis de maestría). Recuperado de http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/5236/CRUZ_MARROQUIN_KATHIA_DRAWBACK_LEGALIDAD.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Danós, J. (1994). El régimen tributario en la nueva Constitución: Estudio preliminar. *Themis*, 29, 131-138.
- Dromi, R. (2005). *Derecho Administrativo*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Durán, L. (2004). *La noción del Deber Constitucional de Contribuir. Un Estudio Introductorio*. Recuperado de https://www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deber_de_Contribuir_Luis_Duran.pdf.
- Embid, A. (1988). La relación entre los poderes del Estado en la reciente dogmática alemana. *Revista de Administración Pública*, (115), 403-423.
- Gamba, C. y Checa, C. (2012). *Principio de Reserva de la Ley tributaria*. Lima: Grijley Editores.
- García Belaunde, D (1998). *El Derecho Presupuestario en el Perú*. Lima: Luis Alfredo Ediciones.
- García, R. (1993). Hacia una redefinición del principio de legalidad. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (25), 15-40.
- Gómez, J. (2015). El FMI, la reducción del Estado y el consenso de Washington ¿son una misma cosa? *Papel Político*, 20(1), jr-jv.
- González, E. (1991). La tasa como especie del género tributo. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (21), 77-87.
- Grellaud, G. (1991). Retribución por servicios públicos con monopolio estatal: Tasas o Precios Públicos. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (21), 67-76.

- Hernández, L. (1993). El Poder Tributario y la Nueva Constitución. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (24), 17-29.
- Hernández, Luis (2005). Artículo 74 de la Constitución: Principio de legalidad y principio de no confiscatoriedad. En W. Gutiérrez (ed.), *La Constitución Comentada: análisis artículo por artículo* (pp. 965-969). Tomo I. Lima, Perú: Editorial Gaceta Jurídica.
- Huamaní, R. (2012). *Código Tributario comentado*. Lima: Jurista Editores.
- Iannacone, F. (2001). *Comentarios al Código Tributario*. Lima: Grijley Editores.
- Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de Defensa de la Propiedad Intelectual - INDECOPI. (2004). Informe n.º 087-2004/INDECOPI-CAM. Recuperado de <https://www.indecopi.gob.pe/documents/20182/143803/Inf0872004.pdf>
- Jarach, D. (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo - Perrot.
- Kresalja, B. y Ochoa, C. (2012). *El régimen económico de la Constitución de 1993*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Landa, C. (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional. En J. Danós (Ed.), *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller* (pp. 37-50). Lima: Palestra Editores.
- López, L. (2010). Poder tributario para la creación de aranceles aduaneros en el Perú: Necesidad de eliminar una incertidumbre jurídica. En J. Lara (Dir.), *Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel* (pp. 373-397). Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Luna, C. (1992). La agonía del principio de legalidad. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (23), 37-60.
- Marienhoff, M. (1998). *Tratado de Derecho Administrativo*. Buenos Aires: Abeledo - Perrot.
- Manini, J. (2000). Derechos Humanos y Tributación. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (39), 21-27.
- Medrano, H. (1995). Declinación del principio de legalidad en Derecho Tributario: Una constatación objetiva. *Ius Et Veritas*, (10), 197-201.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2016). *Análisis del Rendimiento de los Tributos 2015*. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/archivosdescarga/rendimiento_tributos2015.pdf
- Peña, T. (2009). *Evolución de los principios de legalidad y reserva de ley tributarios en el constitucionalismo ecuatoriano* (Tesis de maestría). Universidad Andina Simón Bolívar, Quito.
- Poder Ejecutivo. (1982). Decreto Legislativo n.º 008-82-VI. Lima.
- Poder Ejecutivo. (2003). Decreto Supremo n.º 017-2003-JUS, Aprueban tasas registrales de los servicios de inscripción y de publicidad por oficina registral. Diario Oficial El Peruano. Lima: Poder Ejecutivo, 18 de septiembre.

- Poder Ejecutivo. (2004). Decreto Supremo n.º 156-2004-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal. *Diario Oficial El Peruano*. Lima: Poder Ejecutivo, 15 de noviembre.
- Poder Ejecutivo. (2013). Decreto Supremo n.º 133-2013-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario. *Diario Oficial El Peruano*. Lima: Poder Ejecutivo, 22 de junio.
- Poder Ejecutivo. (2016). Decreto Legislativo n.º 1280, Decreto Legislativo que aprueba la Ley Marco de la Gestión y Prestación de los Servicios de Saneamiento. *Diario Oficial El Peruano*. Lima: Poder Ejecutivo, 29 de diciembre.
- Robles, C. (2002). ¿Es el derecho de parqueo una tasa? *Actualidad empresarial*, (37), 11-13.
- Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Bravo, J. y Villanueva, W. (2016). Código tributario: Doctrina y Comentarios. Lima: Instituto Pacífico.
- Rojas, J. (2009). *El criterio de especialidad en materia arancelaria: una interpretación desde la teoría general del derecho*. Recuperado de <http://studylib.es/doc/281519/el-criterio-de-especialidad-en-materia-arancelaria>
- Rubio, M. (2006). El concepto de tributo y de reserva legal tributaria para el Tribunal Constitucional. En J. Danós (editor). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller* (pp. 97-113). Lima: Palestra Editores.
- Rubio, M. (2009). *El sistema jurídico: Introducción al Derecho*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Rubio, M. y Arce, E. (2017). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Ruiz de Castilla, F. (2004). Determinación de los arbitrios. *Análisis tributario*, (203), 21.
- Ruiz de Castilla, F. (2011). *Los roles del Estado en la actividad tributaria*. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/franciscoruiz/2011/08/19/los-roles-del-estado-en-la-actividad-tributaria/>
- Ruiz de Castilla, F. (2013). Constitucionalización de la definición de tributo. *Derecho PUCP*, (21), 257-279.
- Ruiz de Castilla, F. (2016). *Código tributario: Doctrina y Comentarios*. Lima: Instituto Pacífico.
- Sainz, F. (1991). *Lecciones de Derecho Financiero*. Sección de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.
- Sevillano, S. (2014). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Sotelo, E. y Vargas, L. (1998). En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales. *Ius Et Veritas*, (17), 284-305.
- Sotelo, E. (2005). Potestad tributaria y tributos de la especie tasas. *Themis*, (50), 119-136.

- Sotelo, E. (2011). Definición y clasificación de tributos. En Ministerio de Justicia del Perú, *Texto Único Ordenado del Código Tributario. Legislación, doctrina y jurisprudencia* (pp. 263-279). Lima: Editora Perú.
- Superintendencia Nacional de Registros Públicos. (2016). Resolución de la Superintendencia Nacional de Registros Públicos n.º 356-2016-SUNARP/SN.
- Tribunal Constitucional del Perú. (2003). Sentencia recaída en el expediente n.º 2762-2002-AA/TC. British American Tobacco South America Ltd., Sucursal Perú, contra la sentencia de la Corte Superior de Justicia de Lima. 30 de enero. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02762-2002-AA.html>
- Tribunal Constitucional del Perú (2003). Sentencia recaída en el expediente n.º 0918-2002-AA/TC. Estudio Navarro Abogados Sociedad Civil de Responsabilidad Limitada contra la sentencia de la Sala de Derecho Público de la Corte Superior de Justicia de Lima. 25 de marzo. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00918-2002-AA.html>
- Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída en el expediente n.º 0042-2004-AI/TC. Luis Alejandro Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos contra el Poder Ejecutivo. 13 de abril. Recuperada de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>
- Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída en el expediente n.º 00053-2004-PI/TC. Defensoría del Pueblo contra Municipalidad Distrital de Miraflores. 16 de mayo. Recuperada de <https://www.sat.gob.pe/websitev9/Portals/0/Docs/Tramites/Ordenanzas/Normativa/Arbitrios/0053-2004-PI-TC.pdf?ver=2015-10-07-123157-750>
- Tribunal Constitucional del Perú (2007). Sentencia recaída en el expediente n.º 09709-2006-PA/TC. British American Tobacco del Perú S.A.C. contra la sentencia de la Corte Superior de Justicia de Lima. 09 de enero. Recuperada de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/09709-2006-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional del Perú (2009). Sentencia recaída en el expediente n.º 1837-2009-PA/TC. Gloria S.A. y Trupal S.A. contra la sentencia de la Cuarta Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima. 16 de junio. Recuperada de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/01837-2009-AA.html>
- Tribunal Fiscal. (2007). Resolución del Tribunal Fiscal n.º 12154-7-2007.
- Tribunal Fiscal. (2007). Resolución del Tribunal Fiscal n.º 1129-A-2007.
- Tribunal Fiscal. (2008). Resolución del Tribunal Fiscal n.º 09715-4-2008.
- Tribunal Fiscal. (2008). Resolución del Tribunal Fiscal n.º 08830-A-2008.
- Tribunal Fiscal. (2011). Resolución del Tribunal Fiscal n.º 09239-A-2011.
- Tribunal Fiscal. (2013). Resolución del Tribunal Fiscal n.º 11010-A-2013.
- Valdés, R. (1970). *Curso de Derecho Tributario*. Montevideo: Depalma.

- Vidal, A., Vidal, E. y Mur, M. (1991). Tasas y Precios Públicos. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (21), 47-65.
- Villegas, H. (2003). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Zagrebelsky, G. (1995). *El Derecho Dúctil. Ley. Justicia. Derechos*. Madrid: Trotta.
- Zolezzi, A. (1986). El inciso 20 del artículo 210 de la Constitución y la Tributación. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (10), 15-25.
- Zolezzi, A. (1994). El régimen tributario en la nueva Constitución. *Lecturas Constitucionales*, (10), 141-152.

COMENTARIOS

Francisco Ruiz de Castilla Ponce de León
Profesor del Departamento Académico de Derecho, PUCP*

A partir del siglo XVII, en Occidente se aprecia la construcción de un Estado moderno. Ante ello, se procedió a la reelaboración de las finanzas públicas, pero siempre acompañada de un peligro: la posibilidad de que el Estado abuse en la creación y estructuración de sus ingresos, lo cual afecta el bienestar de los ciudadanos.

A la par, también se inició un proceso de juridificación de las finanzas públicas, en el que se procuró la máxima disminución de los peligros ya expuestos mediante el desarrollo de ciertas reglas oficiales que empezaron a disciplinar la actividad del Estado en cuanto a la creación y estructuración de sus ingresos.

En este contexto, el tema particular de las tasas tributarias viene a ser la punta del iceberg que permite apreciar este problema de fondo: las constantes tensiones entre: (a) economía y derecho y (b) Estado y sociedad.

Quizás el mayor aporte del estudio que comento va a tono con estas cuestiones de fondo. La discusión sobre la titularidad para la creación y estructuración de las tasas se centra —en última instancia— en las diferentes concepciones en torno a los alcances del principio de legalidad.

Como bien señala Hugo Arbieta, el pensamiento inicial apuntaba a señalar que el Poder Legislativo debía ser el titular de la potestad tributaria en materia de impuestos, contribuciones y tasas, y encontró su fundamento en la figura de la representación (el Parlamento actúa en representación de la sociedad).

Por otra parte, Arbieta precisa que posteriormente se comienza a poner especial atención al hecho de que en la composición del Poder Ejecutivo también se aprecia la figura de la representación (la Presidencia de la República actúa en representación de la sociedad), de tal modo que va ganando cierta fuerza el planteamiento que apunta a sostener que —por lo menos en vía de excepción— el Poder Ejecutivo bien puede ser el titular para la creación y estructuración de ciertos tributos, como por ejemplo las tasas.

Hugo Arbieta desarrolla la discusión de todos estos temas en tres secciones dedicadas a los siguientes puntos: (a) el estudio técnico sobre la tasa, (b) el análisis de los principios de legalidad y reserva de ley con relación a la tasa, y (c) el estudio comparado de las Constituciones de ciertos países de América y Europa respecto de la titularidad para la creación y estructuración de la tasa.

En la sección segunda es importante el esfuerzo del autor por destacar que el fundamento del impuesto es la capacidad contributiva (riqueza económica de los privados); mientras que el fundamento de la tasa es la prestación de servicios públicos estatales, de tal modo que

* <http://www.pucp.edu.pe/profesor/francisco-ruiz-de-castilla-ponce-de-leon>

estas clases de tributos merecen diferentes esquemas de tratamiento jurídico entre sí. En ese sentido, se sostiene que, en materia de impuestos, es razonable pensar que el titular de la potestad tributaria debe ser el Poder Legislativo. En cambio, con relación a la tasa, el autor del estudio considera que existe justificación suficiente como para pensar que el Poder Ejecutivo debe ser el titular de la potestad tributaria.

En la sección tercera merece destacarse el esfuerzo de Hugo Arbieto por profundizar el estudio de los principios de legalidad y de reserva de ley, con referencia especial a las tasas. En esta parte del estudio, el autor toma partido a favor de la posición que sostiene que el Poder Ejecutivo debe ser el titular de la potestad tributaria en materia de tasas. También se debe destacar el análisis relativo a un caso práctico: la regulación de las tasas que recauda la SUNARP, en la que el autor verifica que esta entidad resulta ser titular de la potestad tributaria de esta clase de tributo.

En la sección cuarta, el autor analiza básicamente las constituciones de España, Colombia, Brasil, México y Ecuador; en las que encuentra que la posición dominante apunta a favor del Poder Legislativo como titular de la potestad tributaria en materia de tasas. También se advierte que la excepción se encuentra en Ecuador; en donde el Poder Ejecutivo es titular de la potestad tributaria con relación a las tasas.

Por otra parte, desde el punto de vista metodológico, se advierte un adecuado uso de las fuentes bibliográficas, especialmente a nivel de doctrina, legislación y jurisprudencia.

Asimismo, se aprecia un análisis detallado de los temas que se abordados, en el que se presta especial atención a las discusiones que quedan planteadas a propósito de los puntos críticos que van apareciendo al abordar cada aspecto del objeto central de estudio.

RESPUESTA DEL AUTOR

Inicio mi respuesta resaltando la labor del CICAJ en el apoyo a la investigación de los alumnos, egresados y profesores de la Facultad de Derecho de la PUCP. El derecho no es un sistema perfecto e inalterable de reglas. La investigación jurídica nos permite detectar los problemas en la interpretación y aplicación de las normas; asimismo, brinda respuestas a las cuestiones no resueltas. Estas razones hacen necesaria la labor investigadora en el derecho.

Por otra parte, agradezco al profesor Ruiz de Castilla por su valioso apoyo en la elaboración de este trabajo de investigación. Sus críticas y comentarios permitieron enriquecer los temas discutidos.

Quisiera desarrollar en esta sección los alcances de la interpretación histórica del artículo 74 de la Constitución Política vigente del Perú en relación con la potestad tributaria de las tasas.

Interpretación histórica del artículo 74 de la Constitución

Marcial Rubio y Elmer Arce¹ señalan que la interpretación histórica implica revisar el contenido de los antecedentes jurídicos directamente vinculados con la norma de que se trate. Este método de interpretación toma como fundamento la intención que el legislador quiso darle a la norma respectiva. Por lo tanto, el intérprete debe revisar las obras escritas por los legisladores, sus intervenciones en las comisiones y los documentos de iniciativa legislativa; además, también serían importantes los antecedentes legislativos.

En referencia al artículo 74 de nuestra Carta Política, resulta necesario revisar las ponencias de los congresistas que debatieron y aprobaron la Constitución de 1993². El lunes 26 de abril de 1993 se discutió en la 49.ª Sesión de la Comisión de Constitución y de Reglamento del Congreso Constituyente Democrático el capítulo «Del Régimen Tributario y Presupuestal» de nuestra Carta Magna.

Se puede observar que la actual redacción de este artículo es distinta de la originalmente propuesta por las comisiones de Economía y de Presupuesto. La redacción original del proyecto señalaba lo siguiente:

Artículo 2- Los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley del Congreso, con las únicas excepciones de los derechos arancelarios y la actualización de los tributos denominados tasas que pueden aprobarse por decreto supremo.
[...]

1 Rubio, M., y Arce, E. (2017). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Lima: Fondo Editorial de la PUCP (pp. 118-119).

2 Congreso Constituyente Democrático del Perú. (1993). Constitución Política del Perú de 1993. *Diario Oficial El Peruano*. Lima: Congreso Constituyente Democrático de la República del Perú, 30 de diciembre.

El congresista Chirinos Soto³ señaló en esta sesión que el término «actualización» corresponde a un lenguaje eufemístico⁴. Los gobiernos utilizan ese término para no indicar que subirán las tasas. Por lo tanto, sugirió que se modifique la oración y se indique «salvo aranceles y tasas que se aprueban por decreto supremo».

La posición de este congresista parte por entender que solo el Poder Legislativo tendría la potestad de crear el tributo tasa, pero el Poder Ejecutivo podría modificar la tarifa de este tributo. La congresista Lourdes Flores Nano⁵ concordó con esa posición.

Finalmente, la versión final de este artículo fue la siguiente:

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.

Se puede concluir que la intención del constituyente fue permitir que el Poder Ejecutivo pueda subir la tarifa de las tasas. Sin embargo, no habrían otorgado potestad originaria al Ejecutivo para la creación de este tributo.

Si se revisa el artículo 139 de la Constitución Política del Perú de 1979⁶, se aprecia que la Asamblea Constituyente le otorgó potestad originaria exclusiva al Poder Legislativo para la creación de impuestos, tasas y contribuciones.

Estos antecedentes llevarían a sostener, desde una interpretación histórica, que el artículo 74 de la Constitución del Perú no permite la creación del tributo tasa para el Poder Ejecutivo. Al respecto, no se debe dejar de reconocer la importancia de conocer la «intención» del legislador al redactar la norma; sin embargo, la voluntad histórica del legislador contemporáneamente ha sido desplazada por la mayor independencia de la norma, conforme lo señalan Luis Durán y Marco Mejía⁷.

De acuerdo con estos autores, la norma jurídica tendría una vida propia a partir de su creación, distinta de la propuesta por sus autores. Los otros métodos de interpretación pueden darle un mejor sentido (hasta podría ser correctivo) de lo propuesto por el legislador.

Se considera acertada la posición señalada por estos autores. Si bien una interpretación histórica podría llevar a suponer que el Poder Ejecutivo no podría crear tasas, los métodos literal y lógico⁸ permiten otorgarle un significado acorde con las necesidades de nuestro país. Estos métodos le otorgan un mejor sentido al artículo 74 de la Constitución.

3 Diario de los Debates - Debate Constitucional - 1993, Comisión de Constitución y de Reglamento - Congreso Constituyente Democrático (1993). Lima, p. 2039.

4 Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, el eufemismo se define como una manifestación suave o decorosa de ideas cuya recta o franca expresión sería dura o malsonante.

5 Diario de los Debates - Debate Constitucional - 1993, Comisión de Constitución y de Reglamento - Congreso Constituyente Democrático (1993). Lima, p. 2041.

6 Asamblea Constituyente del Perú. (1979). Constitución para la República del Perú. Lima.

7 Durán, L., y Mejía, M. (2017). Alcances y límites de la interpretación tributaria: A cuenta de las llamadas Exposiciones de Motivos. *Revista Análisis Tributario*, (348), 4.

8 La aplicación de estos métodos de interpretación para este artículo de la Constitución Política se puede revisar en el desarrollo del trabajo de investigación.