

ALGUNAS APRECIACIONES SOBRE LA CONSTITUCIONALIZACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE IMPOSICIÓN FISCAL

Javier Luque Bustamante

Abogado, Profesor de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Lima

No pretende ser éste un análisis exhaustivo de los principios de imposición fiscal, tema sobre el cual existen diversos tratados publicados y que son del conocimiento de los tributaristas y constitucionalistas en general. Mas bien, hemos creído oportuno comentar algunas apreciaciones sobre los aspectos más importantes respecto de la problemática de la constitucionalización de los principios de imposición fiscal, habida cuenta que se encuentra próxima la aprobación de una nueva constitución política para el Perú.

En principio, creemos que existe unanimidad de criterio en cuanto a la necesidad de mantener incorporados en forma expresa en la constitución política a los principios de imposición fiscal, como medios legítimos para garantizar a los ciudadanos que la relación que surja entre ellos y el Estado como consecuencia de los tributos no derive en una relación de derecho. De este modo, se podrá hacer coincidir la legítima facultad que tiene el Estado de establecer tributos para el cumplimiento de sus fines, con el derecho del contribuyente a que dicha facultad no afecte sus derechos fundamentales, los cuales el Estado está obligado a respetar y garantizar.

Creemos que existe consenso también en la necesidad de cuidar que la constitucionalización de los principios de imposición fiscal no resulte en un buen propósito o en una simple recomendación para el legislador, sino que constituya un límite de observancia obligatoria para el que ostente la potestad tributaria. Para tal efecto, su cumplimiento deberá estar sujeto necesariamente a control jurisdiccional posterior, por constituir los referidos principios garantías que amparan a los contribuyentes frente al uso desmedido del poder fiscal.

Es tan importante lo antes mencionado que incluso algunos tratadistas lo recogen como un principio específico, distinto a los demás, denominado de "tutela jurisdiccional". Para nosotros será suficiente que quede claro en la constitución que contra los tributos dictados sin respetar cualquiera de los principios de imposición fiscal, proceden todas las acciones judiciales que, de acuerdo a la constitución, sean aplicables ante la violación de los derechos de las personas. El sustento de esta opinión radica en el convencimiento que las violaciones a los principios de imposición fiscal ocasionan que los tributos dejen de ser tales y se

conviertan en actos confiscatorios de la propiedad privada.

Si bien no existe total y absoluta coincidencia entre los tratadistas en cuanto a la denominación y contenido de cada uno de los principios de imposición fiscal, para nosotros podrían resumirse en tres: legalidad, capacidad contributiva e igualdad. En efecto, dichos principios pueden ser enunciados de diversas maneras o, incluso, de ellos puede derivarse algunos aspectos colaterales que algunos autores le dan el carácter de principios adicionales, sin que ellos sea realmente necesario.

Un ejemplo típico de esta situación lo podemos observar en nuestra actual constitución, en cuyo artículo 139 se enuncia a los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. Se señala asimismo, que no hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria.

Paralelamente a esta enumeración de principios, la constitución parece recoger tácitamente, en su artículo 77, el principio de capacidad contributiva, al señalar que: "Todos tienen el deber de soportar equitativamente las cargas

establecidas por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos*.

En nuestra opinión muchos de los principios reconocidos en el artículo 139 no son propiamente tales. Es el caso por ejemplo, de los principios de publicidad y de obligatoriedad, que son directa consecuencia del principio de legalidad. Lo mismo ocurre con el principio de economía en la recaudación, que no es otra cosa que una recomendación al legislador y que no constituye en la práctica garantía alguna en beneficio del contribuyente. Finalmente, el principio de uniformidad y la expresión "no hay privilegio personal en materia tributaria" son diferentes connotaciones del principio de igualdad ante las cargas fiscales.

Por otro lado, encontramos también autores y legislaciones que advierten la existencia de otros principios, como el de equidad, justicia y razonabilidad.

Consideramos que estos conceptos no son propiamente garantías para el contribuyente, sino valores que deberá tener presente el legislador en la redacción de las leyes en general, incluyendo las tributarias, que sirven además de sustento para la aplicación de los principios de igualdad y capacidad contributiva.

Entre los principios básicos que a nuestro criterio no deben faltar en la constitución se encuentra el "principio de legalidad".

Dos son los aspectos que deben estar claramente precisados en este caso. Uno es el relativo al órgano competente para establecer los tributos, que no es otro que aquel que está constitucionalmente facultado a dictar las leyes. El segundo aspecto, tan importante como el anterior, es el determinar cuáles son los aspectos del tributo que deben estar reservados a la Ley.

Nuestro legislador se ha pronunciado expresamente sobre este asunto sólo a través de una norma con jerarquía de ley, como es el Código Tributario, el cual en su norma IV establece que:

"Solo por Ley se puede:

a) Crear, modificar o suprimir tributos, señalar el aspecto material del hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la tasa, el acreedor tributario, el deudor tributario y el agente de retención o percepción;

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 deuda tributaria; y

f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código".

Deviene en indispensable determinar en la misma constitución, con toda exactitud y concreción, el campo de reserva de la ley, porque es en cuanto a este aspecto que algunos autores parecen percibir una crisis en la vigencia misma del principio, al existir cada vez más regímenes legales, incluso constitucionales, que facultan al Poder Ejecutivo para alterar elementos esenciales del ámbito de reserva de ley, como son las alcuentas y la base de cálculo de algunos tributos. Ejemplo de lo dicho es la atribución del Presidente de la República para regular las tarifas arancelarias, a que se refiere el penúltimo párrafo de la norma antes transcrita y que recoge el man-

dato previsto en el inciso 22 del artículo 211 de la actual constitución. Un caso extremo en esta misma orientación la tenemos en el inciso 20 del referido artículo 211, el cual ha sido finalmente interpretado como la facultad del Poder Ejecutivo para modificar los tributos, en cualquiera de sus aspectos constitutivos, pero sólo transitoriamente, en situaciones de emergencia.

A semejanza de lo ocurrido en el Perú varias son las constituciones latinoamericanas que admiten que en determinadas circunstancias algunos de los elementos de la relación tributaria se establezcan mediante acto formalmente emanado del Poder Ejecutivo.

Creemos que el problema no tiene la complejidad que le asignan algunos autores, pero no cabe duda que la solución que se adopte repercutirá necesariamente en otros aspectos previos que deberá contemplar la constitución.

En efecto, está claro para todos que el tributo es un medio a través del cual el Estado retira por decisión unilateral, para sus propios fines, parte del patrimonio de los ciudadanos. Resulta obvio también que de alguna manera los tributos pueden ser utilizados no sólo como fuente de financiamiento del sector público, sino también como herramientas de la política económica, al ser posible inducir a través de ellos el comportamiento de los agentes económicos. Siendo así, la opción que se tome en cuanto interpretar restrictivamente o ampliamente la reserva de ley en materia tributaria tendrá una significación directa en el tipo de economía que rige en el país. Por ejemplo, si se adopta una interpretación amplia y se deja margen al Ejecutivo para definir o modificar aspectos sustanciales del tributo, este podrá intervenir más fácilmente en la economía alentando o desalentando a los agentes económicos y

por lo tanto, interfiriendo en el desarrollo. Por el contrario, si se opta por una concepción tradicional y estricta del principio de legalidad, este sólo hecho dificultará la intervención del gobierno, al reservar la definición de los componentes del tributo a un órgano colegiado y con participación de minorías como es el Congreso.

En este orden de ideas, si lo que se quiere es un Estado no intervencionista, en el que sea el mercado el que orienta a los agentes económicos, el sistema tributario no deberá ser un arma fácil de manejar para el Ejecutivo y consecuentemente, deberá fortalecerse un concepto tradicional del principio de legalidad. Si por el contrario preferimos un Estado intervencionista en el que la tributación se utilice para inducir comportamientos, sería recomendable darle un margen mayor de decisión al Ejecutivo. Lo anterior no significa que creamos que necesariamente la constitución deba precisar este tipo de opciones. De lo que si estamos convencidos es que la concepción básica y rígida del principio de legalidad, según la cual la creación y el establecimiento de todos los aspectos constitutivos del tributo estarán reservados a la ley emanada del Parlamento, recortándose al Poder Ejecutivo, en todo lo posible, las actuales facultades que tiene por causa distinta a la expresa delegación parlamentaria, obligará a que la decisión sea adoptada en un sistema en el que prevalezca el control entre los poderes del Estado, y mientras más control haya entre éstos, más libertad habrá para el individuo.

De otro lado, si el modelo peruano se basara en el desarrollo privilegiado de la propiedad privada, sin dejar de reconocer el carácter social que tiene dicho derecho, deberá tenerse presente que la formulación estricta del principio de legalidad tiene necesariamente un

contenido garantizador del derecho de propiedad, porque tiene como razón de ser el precaver contra indebidas intromisiones del poder público en la esfera patrimonial de los propietarios.

En efecto, creemos que la aplicación estricta del propio principio de legalidad constituye la mejor garantía del derecho a la propiedad privada, no tanto porque en él se cumple el viejo aforismo de "no hay tributación sin representación", según el cual los mismos contribuyentes que deberán pagar los tributos son los que los establecen a través de sus representantes, sino principalmente, porque las decisiones parlamentarias, a diferencia de las del Poder Ejecutivo, tienen la suficiente publicidad como para que el futuro contribuyente pueda tomar conocimiento previo de los tributos que le serán impuestos y pueda de este modo presentar su opinión oportuna en defensa de sus intereses. Tal garantía no se perdería aún en los casos de delegaciones al Poder Ejecutivo de la potestad tributaria, en la medida que dichas delegaciones sean temporales y precisas en su contenido, precisamente para que de este modo el contribuyente pueda tomar conocimiento previo del tributo a establecerse.

Otro de los principios de imposición fiscal que en nuestra opinión no puede dejar de incluirse en forma expresa en la constitución es el de la "capacidad contributiva".

Como hemos expresado anteriormente, puede decirse que de alguna manera se encuentra recogido en el artículo 77 de la actual Constitución, al señalarse que todos tienen el deber de soportar equitativamente la carga establecida por la Ley. Sin embargo, preferiríamos una referencia más expresa, como la prevista en el artículo 53 de la constitución italia-

na, según el cual "todos son obligados a concurrir a los gastos en razón de su capacidad contributiva".

Este principio también se encuentra consagrado en otras constituciones, como las de España, Grecia, Albania, Venezuela, Ecuador, Turquía, Santo Domingo, Jordania, Bulgaria, Marruecos, etc.

Somos conscientes que no toda la doctrina define con el mismo énfasis este principio, habiéndose argumentado por lo general su falta de precisión. Pero consideramos que ello se ha debido a que normalmente este principio sólo ha sido un ideal de justicia, que si bien estaba en la filosofía del ordenamiento positivo, éste no lo recogía expresamente. Ahora, al ser recogido expresamente en muchas constituciones no puede afirmarse, como decían algunos, que se trata de un concepto poco jurídico que interesa al economista y no al jurista.

La importancia de este principio radica en sus implicancias fundamentales, las cuales son resumidas por Héctor B. Villegas (1) cuando sostiene que el principio debe funcionar cuando se intente gravar a aquellos que estén por debajo del nivel económico mínimo, cuando en el gravamen no se respeten los distintos niveles económicos, cuando se elijan hechos o bases imposables no idóneos para reflejar capacidad de pago tributario cuando dicha capacidad de pago aún existente, sea excedida.

De estas implicancias, nos permitimos relevar aquella por la cual se considera violación al principio de capacidad contributiva cuando el Estado selecciona como hecho imponible o base de imposición, circunstancias o situaciones que no son estrictamente idóneas

para reflejar directa o indirectamente capacidad contributiva.

Así, el tributo deberá gravar siempre expresiones de riqueza, como son los ingresos, el patrimonio o el consumo, porque sólo las expresiones de riqueza manifiestan capacidad contributiva. Dicha afectación podrá ser en forma directa, como son los impuestos a la renta y al patrimonio o, indirecta, como suele ser el caso de los derechos de aduanas o de los impuestos al consumo, los cuales si bien gravan las operaciones de importación y las transferencias de mercancías en el ciclo de producción y distribución, en la práctica terminan afectando al consumidor de las mismas porque los referidos tributos son trasladados a ellos a través del precio de venta de los productos.

En consecuencia, un sistema tributario que respete este principio no podría admitir tributos que afecten, por ejemplo, hechos como los cargos en las cuentas corrientes bancarias, como ha ocurrido recientemente en nuestro país, debido a que ello no constituye en sí mismo, directa o indirectamente, una expresión de riqueza. Tampoco cabría la posibilidad de un impuesto mínimo a la renta en función del valor neto del activo, porque todo tributo que no tome en cuenta los pasivos para determinar la base de imposición puede constituir una confiscación de la propiedad o, incluso, la afectación de patrimonios inexistentes.

Intimamente relacionado con el principio de la capacidad contributiva se encuentra el de "igualdad", el cual tiene dos manifestaciones muy precisas. La primera es la de la "generalidad", según la cual "no hay privilegio personal en materia tributaria", como reza el artículo 139 de la actual constitución y que deriva del postulado general previsto en el artículo 2 de la misma. Este prescribe

que toda persona tiene derecho a la igualdad ante la ley, sin discriminación alguna por razón de sexo, raza religión, opinión o idioma. Es lo que algunos llaman la igualdad horizontal.

La segunda manifestación es la "uniformidad" o de igualdad vertical, según la cual el tributo debe aplicarse en forma uniforme entre todos, es decir, debe ser igual para todos aquellos que tienen igual capacidad contributiva y desigual para los que no tienen la misma capacidad.

Resulta conveniente además, como hemos expresado anteriormente, que la constitución señale en forma expresa que todo tributo establecido sin respetar total o parcialmente alguno o varios de los principios de imposición fiscal constituye una confiscación. De ser así, quedará claro que el no respeto a los principios de imposición fiscal constituye una violación al derecho de propiedad.

En nuestra opinión, la única forma de hacer conciliar por un lado la legítima facultad del fisco a distraer de los contribuyentes vía tributo parte de sus bienes o renta y, por otro, el derecho del contribuyente a que se respete su propiedad, sin que el ejercicio de uno vulnere el del otro, es haciendo que el Estado al establecer los tributos lo haga respetando fielmente los principios de imposición fiscal. Así, el ejercicio de su potestad tributaria será legítimo y se estará cumpliendo con el enunciado de "no hay confiscación en tributación"; si no lo hace, estaría vulnerando el derecho a la propiedad privada y no habrá propiamente tributación, sino un despojo o una mera confiscación.

Si la violación de los principios de imposición fiscal constituye por consideración expresa de la constitución, violaciones a la propiedad privada, este a su vez es recogido expresamente como un derecho inherente a la persona y

que por ende, el Estado tiene la obligación de respetar y proteger, podrán iniciarse las acciones legales pertinentes contra la violación de los derechos de las personas.

Finalmente, resulta oportuno resaltar la necesidad de hacer aplicables los principios de imposición fiscal a todas las especies de cargas fiscales o parafiscales que no encajen estrictamente en el concepto de tributo y también a otros actos del Estado que sin constituir propiamente ingresos, supongan intromisiones en la propiedad privada; todo ello por supuesto, sin perjuicio de respetar sus particularidades.

Lo dicho tendrá especial importancia en la medida que se haga más estricto el principio de legalidad tributaria, porque indirectamente se estará incentivando el uso de instrumentos alternativos de tipo no tributario, más flexibles pero generalmente distorsionantes e irracionales. Es el caso de los ingresos derivados de la emisión inorgánica, la regulación del cambio de moneda extranjera de precios y salarios, entre otros.

Debe quedar claro, en todo caso, que la consagración constitucional definitiva de estos principios dependerá necesariamente de la orientación que tenga la nueva constitución, porque resulta obvio que el establecimiento de las limitaciones a la potestad tributaria, estará sujeto necesariamente a la filosofía que sustente la constitución en su totalidad, manteniéndose de este modo la necesaria coherencia de las partes con el todo.

NOTAS

[1] VILLEGAS Héctor B., en Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, 5ta edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 199.

23 de abril de 1993.