

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



**PODER TRIBUTARIO PARA LA CREACIÓN DE ARANCELES
ADUANEROS EN EL PERÚ:
NECESIDAD DE ELIMINAR UNA INCERTIDUMBRE JURÍDICA**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER
EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

Víctor Leonardo López Espinoza

ASESOR:

Oscar Vásquez Nieva

Lima – Perú
Octubre, 2019

RESUMEN

Actualmente, existe una controversia jurídica respecto de cómo y a través de que instrumento legal, el Estado debe ejercer su poder tributario en lo que se refiere a la creación de derechos arancelarios (tributos aduaneros).

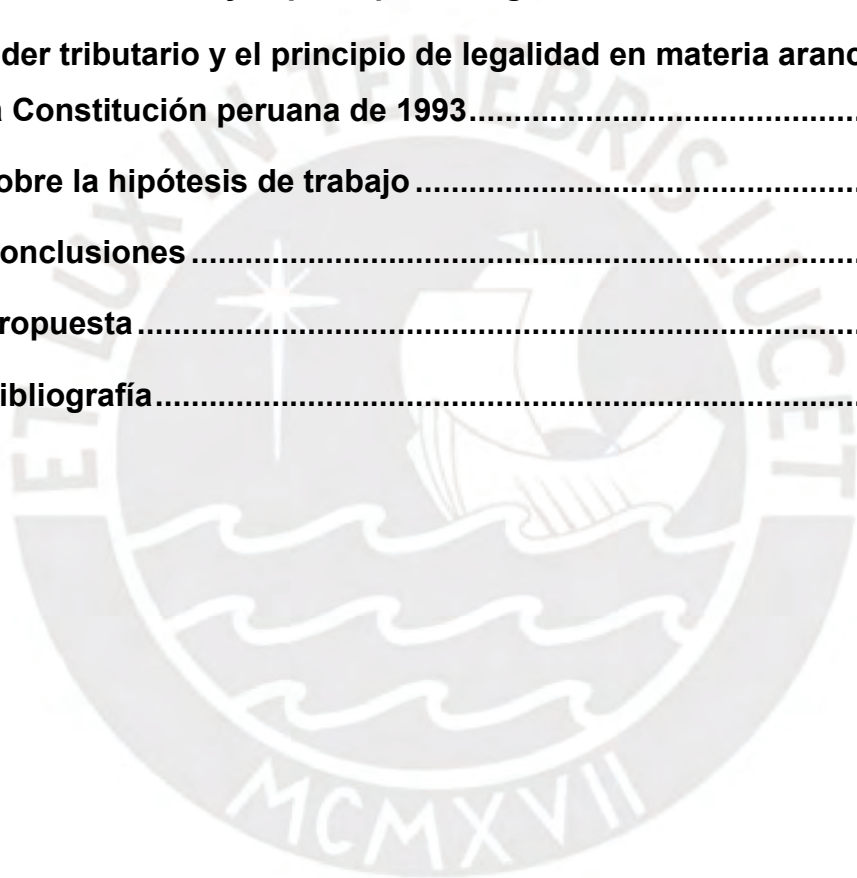
Así, por un lado, tenemos resoluciones del Tribunal Constitucional que establecen que tal poder le corresponde originaria y exclusivamente al Poder Ejecutivo y, por el otro, resoluciones de la Corte Suprema en el sentido que el aludido poder le corresponde al Poder Legislativo. Cabe destacar que existen nuevas resoluciones emitidas por la citada Corte sobre el particular, empero, que pecan de una cuestionable falta de debida motivación.

A nuestro entender, tal controversia jurídica obedece a la ambigüedad del artículo 74 de la Constitución de 1993 en lo que se refiere a los aranceles y, sin duda, a la forma en que el Estado ha ejercido el poder tributario respecto de tal clase de tributos basado en afanes meramente recaudatorios.

En este sentido, es importante que la academia proponga conceptos para definir los alcances del principio de reserva de ley y la aplicación de este principio en el caso de los tributos que gravan las operaciones del comercio exterior. Sobre todo, si siempre está abierta la posibilidad que, ante escasez de recaudación, pueda pretenderse la creación de derechos arancelarios a las importaciones o exportaciones sin la intervención del Poder Legislativo.

ÍNDICE

| | | |
|-------|--|----|
| I. | Introducción..... | 4 |
| II. | Naturaleza tributaria de los aranceles o derechos aduaneros | 7 |
| III. | Poder tributario y el principio de legalidad o reserva de la ley | 12 |
| IV. | El poder tributario y el principio de legalidad en materia arancelaria en la Constitución peruana de 1993..... | 20 |
| V. | sobre la hipótesis de trabajo | 35 |
| VI. | Conclusiones | 44 |
| VII. | Propuesta..... | 46 |
| VIII. | Bibliografía..... | 47 |



I. INTRODUCCIÓN

Dícese que los sujetos del derecho, valga la redundancia, tenemos derecho a la certidumbre jurídica, esto es, el derecho a tener cierta relativa claridad y predictibilidad -la que nunca será absoluta y, en buena hora que sea así, pues los conceptos deben evolucionar como lo hacen las sociedades- sobre el alcance y el contenido de los conceptos jurídicos, pues de esta manera se evitan los conflictos o de darse éstos se cuenta con las herramientas jurídicas para resolverlos y alcanzar así la paz social, última finalidad del derecho.

A nuestro entender, el aludido derecho a la certidumbre jurídica cobra vital importancia sobre todo si hablamos de los conceptos jurídicos que tienen que ver con las bases y principios vinculados a la forma de organización de una nación o de un pueblo determinado, es decir, del Estado, pues si a dicho nivel no tenemos cierta relativa claridad, pues ya se imaginarán los conflictos que se pueden generar a otros niveles de la organización del Estado.

Así pues, qué importante es tener certidumbre jurídica sobre, por ejemplo, cómo es que el Estado distribuye su poder entre los distintos estamentos de Gobierno, estableciéndose las competencias, atribuciones así como los alcances de éstas. Claro, si no tuviéramos certidumbre jurídica sobre el alcance del concepto ley o sobre cuál es el órgano facultado para emitirla, qué duda cabe que ello constituiría una fuente constante de conflictos. Así que, tenemos derecho a contar con dicha certidumbre jurídica y, por ende, a exigirla cuando ésta no existe.

Ahora bien, aterrizando al aspecto tributario constitucional, la pregunta que debemos contestarnos a propósito del presente trabajo es: ¿existe hoy certidumbre jurídica sobre cómo es que el Estado ejerce su poder de imperio para crear los tributos que deben ser atendidos por los administrados?

Pues, en general, algunos dirán que sí, pues el artículo 74 de la Constitución de 1993 es “relativamente” claro al señalar que todo tributo debe ser creado a través de la ley o una norma con rango de ley, salvo los aranceles (y las tasas, por cierto) que se regulan por decreto supremo.

Sin embargo, parece ser que tal claridad que se percibe “prima facie”, solo se da en el caso de los tributos distintos de los aranceles o derechos de aduanas (y, como precisamos, también respecto de las tasas, aunque esta parte no es materia de este trabajo) mas respecto de estos últimos (los aranceles), creemos que las cosas no están del todo claras, pues, si vemos nuestra actual legislación, por un lado, encontramos a una norma con rango de ley como la Ley General de Aduanas que define a los derechos arancelarios y en la que se establecen los aspectos del hecho imponible del aludido tipo de tributo y, por el otro, una norma con rango inferior a la ley que aprueba el Arancel de Aduanas y que precisa las alícuotas del mencionado tributo.

A partir de ello, surgen una serie de interrogantes tales como ¿qué significa que por decreto supremo se regulan los aranceles?; ¿cuál es el alcance del término “regular” a que se refiere el artículo 74 de la Constitución de 1993?; ¿son los aranceles efectivamente “regulados” o normados solo por dicho tipo de norma del Poder Ejecutivo?; ¿por decreto supremo se podría crear un arancel a las exportaciones?; ¿por qué la Ley General de Aduanas establece los distintos aspectos del hecho imponible de los derechos de aduana?; ¿qué dice la doctrina y la jurisprudencia sobre este particular?

Estas y otras interrogantes que surgirán a lo largo del presente trabajo, acreditan que, sobre este tema en concreto, certidumbre jurídica hoy no existe y, como bien sabemos, ello constituye una fuente de posibles conflictos.

Pues bien, con este trabajo intentaremos dar respuesta a dichas interrogantes y así plantear -y porque no, exigir- postulados que permitan resolver la incertidumbre jurídica comentada.

En tal sentido, la hipótesis que procuraremos confirmar o desechar es la siguiente: los aranceles aduaneros o los derechos arancelarios son tributos que en el Perú deben ser regulados, es decir, creados, modificados, normados en general, exclusivamente por el Poder Ejecutivo mediante decretos supremos.



II. NATURALEZA TRIBUTARIA DE LOS ARANCELES O DERECHOS ADUANEROS

Distintos autores le han negado naturaleza tributaria a los aranceles o derechos aduaneros.¹ Así según cita Ricardo Xavier Basaldúa, autores como el argentino Juan Carlos Luqui afirmaban “*que no deben confundirse los derechos aduaneros con los impuestos, tasas y contribuciones*” o; como el alemán Paul Laband que, en el marco de la legislación aduanera alemana, calificaba a los aranceles como “*cargas reales*” distintas de los tributos.²

En efecto, Barreiro señala que según el citado administrativista alemán el “*derecho de aduana no constituía una obligación, ni siquiera una obligación ex lege, sino una carga real que recae sobre el bien sometido al derecho aduanero*”. Agrega Barreiro que, para Laband, dado que el Estado no permite que una mercancía sea liberada al consumo interior sin que el derecho de aduana haya sido pagado, dicho pago constituye condición para que el Estado permita el tráfico de la mercancía, de allí que la obligación aduanera no recae, como en la obligación personal, sobre el deudor determinado, sino, como un derecho real, sobre la mercancía, derecho que se pone de manifiesto en el poder del servicio aduanero de retener e incluso confiscar las mercancías e impedir que sea destinada al consumo interno. El carácter de derecho real del arancel o derecho aduanero quedaba confirmado, de acuerdo con Laband, por el hecho que dicho arancel se extinguía mediante el pago o dejando las mercancías a merced de la administración aduanera.³

Sin dejar de reconocer que sobre la mercancía objeto una operación aduanera de ingreso o salida de un determinado territorio aduanero, puede recaer un derecho real de retención a favor del Estado -he allí el antecedente de lo que hoy conocemos en nuestra legislación como prenda aduanera⁴-, como señala Laband, consideramos

¹ En adelante, utilizaremos indistintamente los términos aranceles, derechos aduaneros y derechos arancelarios.

² BASALDÚA, Ricardo Xavier, Impuesto sobre el Comercio Internacional; La Territorialidad en los Impuestos Aduaneros, Editorial Abaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2003, p. 182.

³ BARREIRO, Enrique C. La Obligación Tributaria Aduanera y el Hecho Gravado de los Derechos de Importación. En Revista de Derecho del Mercosur, año 2, N° 6, diciembre 1998, pp. 89-90.

⁴ El artículo 175 de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo No. 1053, se refiere a la prenda aduanera, señalando que las mercancías que se encuentren bajo la potestad aduanera están gravadas como prenda legal en garantía de la deuda tributaria aduanera, de las tasas por servicios y del cumplimiento de los requisitos establecidos en el presente Decreto Legislativo y su Reglamento y no serán de libre disposición mientras no se cancele totalmente o se garantice la citada deuda o tasa y/o se cumplan los requisitos. Agrega el aludido artículo que en tanto las mercancías se encuentren como prenda legal y no se cancele o garantice la deuda tributaria aduanera y las tasas por servicios, ninguna autoridad podrá ordenar que sean embargadas o rematadas. Finalmente, la norma citada dispone que el derecho de prenda aduanera es preferente, especial y

que, finalmente, el derecho aduanero posee, a su vez, naturaleza tributaria aun cuando tal naturaleza pudiera ser calificada de especial.

Como es sabido, el Estado percibe recursos o ingresos, siendo que estos provienen de distintas fuentes generadoras. Por ejemplo, si observamos la forma en que están organizados los Estados, encontramos que una importante fuente generadora de ingresos está dada por los bienes que posee (patrimonio estatal) y que producen frutos o rentas como consecuencia de su explotación que puede ser estatal, privada o mixta; por ejemplo, el Estado es dueño de una cantera y se la entrega en concesión a un privado a cambio de una retribución.

Otra fuente de recursos es la que proviene del patrimonio de los administrados bajo la jurisdicción del Estado, que en determinadas circunstancias tienen que afectar su patrimonio para entregárselo al Estado, quien lo exige en virtud del poder de imperio que, en los sistemas democráticos modernos le ha sido conferido por los propios administrados.

Así, atendiendo a dicha realidad, según Humberto Medrano, *“Tradicionalmente los recursos del Estado se han clasificado en originarios y derivados. Los primeros provienen del patrimonio del propio Estado mientras que los segundos son obtenidos por éste de las economías privadas”*.⁵

Dicha clasificación doctrinaria entre recursos originarios y derivados se identifica, a su vez, con la clasificación de los recursos en patrimoniales y tributarios, respectivamente.

Así, son recursos patrimoniales los que obtiene el Estado mediante el aprovechamiento económico de su patrimonio (por ejemplo, la renta por el

faculta a la SUNAT a retener las mercancías que se encuentran bajo su potestad, perseguirlas en caso contrario, comisarlas, ingresarlas a los almacenes aduaneros y disponer de ellas en la forma autorizada por el presente Decreto Legislativo y su Reglamento, cuando éstas no se hubiesen sometido a las formalidades y trámites establecidos en los plazos señalados en el presente Decreto Legislativo o adeuden en todo o en parte la deuda tributaria aduanera o la tasa por servicios.

⁵ MEDRANO CORNEJO, Humberto. En Torno al Concepto y la Clasificación de los Tributos en el Perú. En Revisto del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 18, junio de 1990, p. 37.

arrendamiento de predios de propiedad del Estado, el producto de la venta de tierras públicas, el producto de la explotación directa o indirecta de los recursos naturales del Estado). Dichos recursos patrimoniales se materializan en los denominados precios públicos.

En cambio, los recursos tributarios no provienen del patrimonio o bienes del Estado, sino que estos son exigidos por este sobre la base del poder que ostenta (poder de imperio, sea cual fuera la fuente de dicho poder), el cual muchas de las veces se expresa en instrumentos normativos que han sido establecidos para el efecto y que contienen obligaciones y exigencias de pago de una cantidad normalmente de dinero de cargo de los administrados, que se gatillan cuando estos llevan a cabo determinados hechos (normalmente hechos que suponen expresiones de riqueza).

Según Humberto Medrano, las notas que caracterizan al tributo son las siguientes:

- *Prestaciones, generalmente en dinero. Ello significa que en algunos casos se puede exigir que los tributos se paguen en especie.*
- *Establecidas por la ley. De acuerdo con el principio de legalidad solo por ley expresa pueden crearse, modificarse o suprimirse tributos.*
- *No constituyen sanción. Por lo tanto, si la obligación de pago se origina en una conducta que resulta penada, la suma a pagar no constituye un tributo.*
- *Que deben efectuar «las personas privadas a favor de los entes públicos, Gobierno Central (...)»⁶.*

Los derechos arancelarios o de aduana que exige el Estado a los particulares que ingresan bienes a su territorio aduanero o por la salida de éstos de dicho territorio,

⁶ Loc. Cit., p. 37.

suelen satisfacerse mediante prestaciones dinerarias. Aquellos son creados por el Estado sobre la base de su poder de imperio o poder tributario, esto es, tienen su fuente en el ejercicio del Estado de su poder de exigirle a sus administrados, a través del medio constitucionalmente idóneo -normalmente la ley-, el cumplimiento de dicha prestación dineraria a favor del Gobierno, por el hecho de ingresar mercancías al país o retirarlas de éste. Vemos, pues, que respecto de los derechos arancelarios se verifican todos y cada uno de los referidos atributos esenciales de los tributos y, por tanto, qué duda cabe que el derecho arancelario es un recurso derivado, es decir, un recurso tributario.

Tales derechos arancelarios también conocidos como tributos externos habida cuenta que las hipótesis de incidencia están vinculadas con actividades vinculadas al desplazamiento físico de las mercancías de un territorio aduanero a otro territorio aduanero, finalmente siguen siendo tributos que se aplican dentro de una jurisdicción determinada y, en tal virtud, siguen siendo tan internos, locales o domésticos como los tributos que están vinculados a actividades que no suponen dicho desplazamiento extraterritorial de mercancías.

Ahora bien, en el marco de la reconocida clasificación tripartita de los tributos recogida por el Título Preliminar de Código Tributario peruano y el Modelo de Código Tributario para América Latina⁷, los aranceles o derechos aduaneros son impuestos⁸, habida cuenta que el contribuyente se obliga a pagarlos por el solo hecho de haber llevado a cabo alguna de esas operaciones afectas (el ingreso o la salida de mercancías), sin que medie actuación estatal alguna a favor o en beneficio del contribuyente.

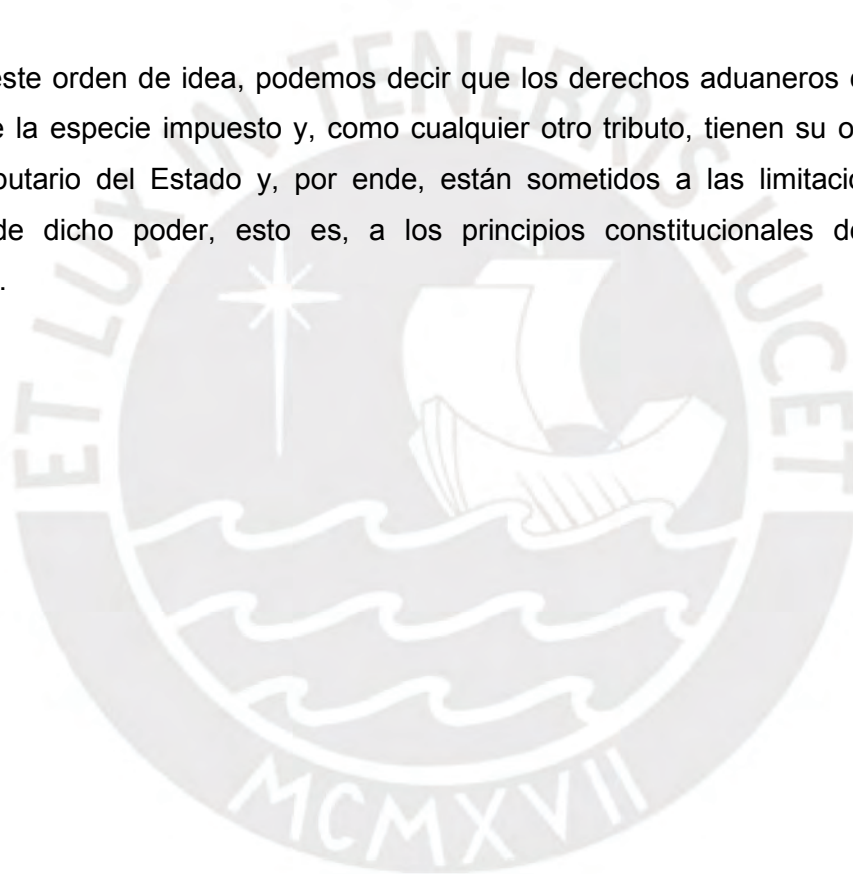
⁷ De acuerdo con el inciso a) de la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, impuesto *“Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado”*. De la misma manera, el Modelo de Código Tributario para América Latina (MCTAL), señala en su artículo 3 que el *“impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador y como fundamento jurídico una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente que pone de manifiesto una determinada capacidad contributiva del mismo.”*

⁸ Por su parte, Sainz de Bujanda señala que los impuestos denotan tres características: 1) el impuesto es una obligación en sentido técnico jurídico, es decir, una relación jurídica en virtud de la cual una parte tiene derecho a exigir de otra, que queda obligada a satisfacerla, una determinada prestación; 2) es una obligación de dar dinero al Fisco para que sea destinado a solventar el gasto público y; 3) es una obligación ex lege pues tiene su fuente en la ley. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Notas de derecho financiero: introducción y parte general: lecciones 36 a 66. T. I., vol. 3, Universidad de Madrid Facultad de Derecho, Madrid, 1993, p. 174.

En efecto, Germán Pardo define a los derechos aduaneros “(...) como los impuestos ocasionados con motivo de la importación (exportación) para consumo de mercancía a (desde) un país o territorio aduanero (...)”⁹.

Por su parte, el maestro Gianini se refiere a los derechos aduaneros como los gravámenes o impuestos que tienen una función político-económica, además de fiscal y los clasifica en derechos de importación, de exportación y de tránsito, según que graven las mercancías introducidas en el Estado, las que salen de él o simplemente las que atraviesan el territorio estatal¹⁰.

En este orden de idea, podemos decir que los derechos aduaneros constituyen tributos de la especie impuesto y, como cualquier otro tributo, tienen su origen en el Poder Tributario del Estado y, por ende, están sometidos a las limitaciones en el ejercicio de dicho poder, esto es, a los principios constitucionales del derecho tributario¹¹.



⁹ PARDO CARRERO, German, *Tributación Aduanera*. Editorial Legis, Bogotá, 2009, p. 119.

¹⁰ GIANINI, A.D. *Instituciones del Derecho Tributario*. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1957, p. 523.

¹¹ En las definiciones contenidas en el artículo 2 de la Ley General de Aduanas vigente aprobada por el Decreto Legislativo 1053, se indica que los derechos arancelarios o de aduana son impuestos. Nuestro Tribunal Constitucional en la sentencia correspondiente al expediente No. 02989-AA-2004 se refiere, igualmente, a los aranceles –también denominados derechos arancelarios, derechos de aduana o derechos de importación–, entendidos como aquellos impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas.

III. PODER TRIBUTARIO Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD O RESERVA DE LA LEY

El Estado como nación jurídicamente organizada, que debe cumplir sus finalidades encaminadas hacia el bien común de los connacionales, precisa de recursos para poder llevar a cabo tales objetivos.

Tales recursos, como veíamos en el punto II anterior, pueden provenir de la explotación de su propio patrimonio (recursos originarios) o del poder de imperio del Estado (recursos derivados o tributarios), que no es otro que el poder público que le ha sido dado al Estado para exigir a sus connacionales el aporte de recursos para la consecución de los aludidos fines relativos al bien común. Empero, dicho poder público no es un poder irrestricto, sino que está sometido al correspondiente orden jurídico.

En materia tributaria, dicho poder público, que en términos generales no es otra cosa que el poder soberano que tiene el Estado para exigir a los particulares la entrega de parte de sus recursos (dinerarios o no), es lo que denominamos Poder Tributario o Potestad Tributaria, la cual debe ser ejercida dentro del marco y las limitaciones establecidas por el propio Estado en sus normas constitutivas (normas constitucionales).

A decir de Juan Martín Queralt, el poder tributario es “(...) *el haz de facultades o potestades de que gozan los entes territoriales representativos de intereses primarios, para establecer un sistema de ingresos*”. Agrega el citado autor que “*Cuando el Estado o los entes que tienen reconocidos poderes legislativos legislan en materia tributaria, están vinculados por los principios constitucionales, al igual que los están cuando legislan sobre cualquier otra materia. Nos encontramos así ante unos primeros límites al ejercicio del poder tributario: los directamente derivados del texto constitucional y referidos a la materia tributaria*”¹².

¹² QUERALT, Juan Martín. La Potestad Tributaria. Tratado de Derecho Tributario. Tomo I El Derecho Tributario y sus Fuente. Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Cedam Padova, 2001, p. 148-149.

A este respecto, como señala Hernández Berenguel, *“el tema principal del Derecho Constitucional Tributario es el relativo al Poder Tributario, entendiéndose por este último al Poder del Estado para crear, modificar y suprimir tributos o para eximir de ellos a determinados sujetos”*¹³.

En efecto, es en las constituciones o normas constitutivas de los Estados en donde se establece cómo es que se ejerce el Poder Tributario, señalándose las competencias de los distintos estamentos estatales en lo que, a la creación, modificación o supresión de las distintas clases de tributos se refiere¹⁴.

De acuerdo con la doctrina tributaria, existen dos clases de potestades tributarias, por un lado, tenemos la potestad o poder tributario originario y, por el otro, la potestad o poder tributario derivado.

La potestad (poder) tributaria originaria es tal en la medida que es ejercida por aquel Poder o estamento del Estado al que de manera primigenia se le ha otorgado dicha atribución o facultad. Así, por ejemplo, son las Constituciones como instrumentos constitutivos de los Estados modernos los que disponen que órgano es el que detenta la facultad o capacidad para crear e imponer tributos a los administrados, dentro de las limitaciones también incluidas en tales instrumentos constitucionales, que tienen como propósito evitar el uso abusivo del aludido poder.

En cambio, la potestad tributaria derivada, que también suele estar establecida en las normas constitucionales, corresponde a determinados estamentos del Estado, empero, también dentro de las limitaciones establecidas por el estamento que detenta el poder tributario originario (parlamento). Así, son los estamentos de gobierno sean estos federales, regionales o locales, que tienen competencia para crear tributos -a veces solo determinados tipos de tributos-, mas dicha competencia debe ser ejercida dentro de los límites establecidos en una norma de mayor jerarquía normalmente dada

¹³ HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. El Poder Tributario y la Nueva Constitución. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 24, junio 1993, p. 17.

¹⁴ Queralt señala que *“Con la instauración del Constitucionalismo en el siglo XIX, tanto el establecimiento de los tributos como la aprobación de los presupuestos estatales, pasan a ser competencia reservada al parlamento y tanto la aplicación y efectividad del tributo como la ejecución del presupuesto, constituyen actividad administrativa reglada, sometida al derecho”*. Loc. Cit. p. 143.

por el estamento de gobierno que tiene una potestad tributaria originaria. Es importante destacar que otra forma de expresión de la potestad tributaria derivada se verifica cuando el Poder que detenta la potestad tributaria originaria le otorga a otro Poder del Estado un mandato para legislar en materia tributaria dentro de las limitaciones establecidas en dicho mandato. Este es el caso de nuestros Decreto Legislativos donde el Poder Ejecutivo puede legislar, por ejemplo, en materia tributaria si así lo ha dispuesto la ley autoritativa y dentro de los límites señalados por esta última.

En buena cuenta, como se puede apreciar, la potestad tributaria derivada es una expresión de la flexibilización de la potestad tributaria originaria, como su nombre lo dice, deriva de ella.

Ahora bien, en algún momento de la historia de la civilización, quienes detentaban el poder tributario lo hacían de manera irrestricta, es decir, sin limitación de ninguna clase, constituyéndose ello en una fuente generadora de conflictos que fueron superados por la vía del establecimiento de límites constitucionales al ejercicio de dicho tipo de poder de imperio.

Qué duda cabe que el límite más importante al ejercicio del poder o la potestad tributaria es el principio de legalidad o reserva de la ley, columna vertebral del derecho tributario moderno.

Al respecto, Humberto Medrano indica:

*“Que una de las garantías más importantes del derecho tributario está constituida por el principio de legalidad, en cuya virtud, los tributos solo pueden ser establecidos con la aceptación de los que deben pagarlos, lo que modernamente significa que deben ser creados por el Congreso en tanto que sus miembros son representantes del pueblo y, se asume, traducen su aceptación”.*¹⁵

¹⁵ MEDRANO CORNEJO, Humberto. Acerca del Principio de Legalidad en el Derecho Tributario Peruano. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 12, junio de 1987, p. 3.

Agrega el autor peruano que este principio puede resumirse en el aforismo “*nullum tributum sine lege*”¹⁶.

Se dice que el hito histórico que marca la aplicación del principio de legalidad como un contrapeso a la potestad tributaria de quien detenta dicho poder, lo encontramos allá a inicios del siglo XIII en la Carta Magna impuesta por los nobles normandos a Juan Sin Tierra, en la que se consignó la frase “*no taxation without representation*”¹⁷.

Dicha frase, por simple que parezca, engloba los alcances del principio de legalidad como pilar de la tributación en los Estados democráticos y liberales modernos en los que el poder está repartido entre distintos estamentos.

Por cierto, dicha frase reconoce, por un lado, la necesidad del Estado de contar con la tributación que le permita satisfacer los gastos públicos, sin embargo, por el otro, precisa que para que dicha tributación exista, aquella debe ser impuesta o ejercida exclusivamente por un estamento particular del Estado, cual es la representación popular o la representación del pueblo que se expresa a través de la ley. Es el pueblo el que se autoimpone los tributos a través de sus representantes parlamentarios, de allí que, visto el Poder Tributario y el principio de legalidad como dos caras de una misma moneda, podemos decir que el poder tributario no es propiamente un poder del Estado sino un poder del pueblo.

En este punto, es interesante destacar la noción de ley que a decir de Gabriel Ruan Santos, es el “*instrumento indispensable de la libertad, de la igualdad, de la*

¹⁶ Loc. Cit., p. 3.

¹⁷ Baldo Kresalja y César Ochoa señalan que “*El principio no taxation without representation*” tiene su antecedente más remoto en la Edad Media, al ser adoptado en la Carta Magna otorgada en 1215 por el Rey Juan Sin Tierra, que constituyó un pacto entre el monarca y los señores feudales, que nadie podía ser obligado a prestar dinero al monarca contra su voluntad, por ser tal obligación contraria a las libertades del reino”. Adicionalmente, los citados autores recuerdan que “*es recién con la Revolución Inglesa de 1688 que la Bill of Rights (Declaración de Derechos) de 1689 declaró: Que toda cobranza de impuesto en beneficio de la Corona, o para su uso so pretexto de la prerrogativa real, sin el consentimiento del Parlamento por un período de tiempo más largo o en forma distinta de la que ha sido autorizada es ilegal*”. KRESALJA, BALDO y OCHOA, CÉSAR. Derecho Constitucional Económico. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2009, p. 639.

democracia, de la seguridad jurídica y está en el corazón del principio de legalidad”,¹⁸ que informa al derecho público y, por ende, al derecho tributario.

Gabriel Ruan Santos señala que:

“La ley es la gran creación del Nuevo Derecho de la Revolución Francesa, que puso fin al abigarrado, estratificado y discriminatorio régimen jurídico que le precedió y que a pesar de la derrota de los revolucionarios y de la caída definitiva de Napoleón, logró sobrevivir con la restauración monárquica, gracias a sus virtudes intrínsecas que ya nadie puede desconocer”¹⁹.

Ruan Santos recuerda que el profesor Eduardo García de Enterría precisaba que la Ley que propone Rousseau *“no es iustum de cualquier imperante; es la decisión del pueblo sobre todo el pueblo, obra de los que él llamará, con un término de gran fortuna, la voluntad general, que ha de pronunciarse únicamente sobre las cuestiones generales o comunes a todos, mediante reglas igualmente generales”²⁰.*

Para Ricardo Lobo el principio de legalidad es una expresión del *“positivismo formalista o normativista”²¹* que coloca a la ley de la representación como fundamento de la organización estatal, límite absoluto del poder público en todas sus expresiones, entre ellas, la tributaria.

En el mismo sentido, el tributarista brasileño Geraldo Ataliba²² señala:

“(…) que toda actuación estatal se subordina a la ley y de ella depende. Toda actuación pública tiene por base y por límite la ley. Ésta contiene las decisiones iniciales, innovadoras y básicas del Estado. Las restantes actuaciones

¹⁸ RUAN SANTOS, Gabriel. Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional; ¿Se encuentra en crisis el Principio de Legalidad? Editorial Abaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2005, p. 390.

¹⁹ Loc. Cit.

²⁰ Loc. Cit.

²¹ LOBO TORRES, Ricardo. Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional; Legalidad Tributaria y armonía entre los Poderes del Estado. Editorial Abaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2005, p. 246.

²² ATALIBA, Geraldo. Seguridad Jurídica. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 22, junio, 1992, p. 13.

*del Estado serán enmarcadas, contenidas, informadas, pautadas y limitadas por la ley. Ninguna (actuación estatal) puede contrariar a la ley. En cuanto a los ciudadanos, sólo a la ley deben obediencia. Ella contribuye la solemne expresión de la voluntad popular, manifestada por los representantes del pueblo, transformándose así en voluntad del Estado, irresistible y obligatoria”.*²³

Para el citado autor, ello representa el principio de legalidad el cual es irresistible para el derecho tributario, en tanto aquel regula la relación de derecho público entre el poder y el pueblo. Así, el principio de legalidad no es exclusivo del derecho tributario sino del derecho constitucional en tanto establece los límites a la actuación del poder, empero, se aplica consustancialmente en el derecho tributario por la necesidad de limitar justamente dicho poder público en el ámbito tributario.

Ignacio de Otto, citado por Kresalja y Ochoa, refiere dos aspectos que le dan contenido imperativo a la reserva de ley:

- (i) *“Hay reserva de ley cuando un precepto constitucional exige que sea la ley la que regule una determinada materia. En tal supuesto la materia reservada es sustraída por imperativo constitucional a todas las normas distintas a la ley, lo que significa también que el legislador ha de establecer por sí mismo la regulación y que no puede remitirla a normas distintas tales como el reglamento.*
- (ii) *La reserva de ley no puede degradarse mediante una deslegalización que conduciría, por abdicación de la ley, al mismo resultado que si la reserva no existiese: a la regulación de la materia reservada por normas infralegales”*²⁴.

El principio de legalidad tributario surge y evoluciona de la mano con la teoría y la práctica de la tripartición de los poderes del Estado: Poder Legislativo que crea la ley; Poder Ejecutivo que aplica la ley y el Poder Judicial que resuelve los conflictos surgidos en la aplicación de la ley. Así, el tributo debe ser creado única y

²³ Loc. Cit.

²⁴ Loc. Cit. p. 638.

exclusivamente por ley del Poder Legislativo o parlamento, representante del pueblo (reserva absoluta a la ley formal).

Navarro Coelho expresa que la *“fascinación ejercida por la tripartición de los poderes en el tema de la tributación fue tanta que aun en los países de derecho consuetudinario, el precedente está descartado como vehículo de norma tributaria”*²⁵, prevaleciendo en todos los Estados la *lex scripta y stricta* decidida por los representantes del pueblo especialmente elegidos para hacer leyes, apartándose al príncipe, esto es, al Poder Ejecutivo y, al juez -Poder Judicial-, del poder de hacer la ley tributaria. *“El ius tributandi antes característica de los reyes pasó a ser función indeclinable, exclusiva y absoluta de los parlamentos”*²⁶.

De lo hasta aquí expuesto, hemos querido destacar cómo es que la ley emitida por los parlamentos que representan la voluntad general y, el principio de legalidad, son el fundamento básico de la organización de una nación, pues tales institutos garantizan, como dice Ruan Santos, la libertad, la igualdad, la democracia y la seguridad jurídica.

Que los tributos se creen, modifiquen o supriman por ley del Congreso, supone una de las más caras y grandes conquistas de las sociedades modernas, que garantizan la libertad, la igualdad, la democracia y la seguridad jurídica. He allí la necesidad de las sociedades de regir sus relaciones tributarias con el poder público en el marco del imperio establecido por la ley en sentido formal.

Sin embargo, somos testigos del proceso de desvalorización de la ley y del principio de legalidad. Dicho proceso que ha sido denominado de *“deslegalización”*, supone la renuncia de los parlamentos a sus facultades de legislar, por la vía de delegar en la Administración o el Poder Ejecutivo la atribución para dictar normas sobre contenidos reservados a la ley.

²⁵ NAVARRO COELHO, Sacha Calmón. Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. El Principio de Legalidad. El objeto de la Tutela. Editorial Abaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2005, p. 349.

²⁶ Loc. Cit.

Este proceso, de “deslegalización”, qué duda cabe, se ha puesto de manifiesto en el derecho tributario, de allí que algunos autores se refieran a la crisis o la flexibilización del principio de legalidad, esto es, cuando no sólo es la ley del parlamento la que norma los tributos sino otras disposiciones de otros estamentos de gobierno, como es el caso del Poder Ejecutivo.

A propósito de dicho fenómeno, la pregunta es la siguiente: ¿estamos dispuestos a que respecto de los tributos o respecto de determinado tipo de tributo, prescindamos de la ley y del principio de legalidad, otorgándole al administrador o al Poder Ejecutivo la facultad de crear y normar dichos tributos, poniendo en riesgo valores como la libertad, la igualdad y la seguridad jurídica?

Serán los constituyentes y las normas constitucionales que estos postulen las que respondan a dicha interrogante. Sin embargo, no en todos los casos, los textos constitucionales poseen la claridad suficiente para permitir determinar en qué medida y en qué forma los parlamentos ceden su Poder Tributario hacia otros estamentos públicos. En tales casos, corresponderá a los distintos operadores del derecho (los juristas, los que detenta el poder constitucional para resolver los conflictos, los investigadores, los estudiantes universitarios) determinar, a través del mecanismo de la interpretación jurídica, cuál es el sentido de los textos constitucionales ambiguos.

A este propósito (que es el propósito del presente trabajo), no quisiéramos dejar de referirnos al valor de los principios constitucionales. A decir de García de Enterría, tales principios no son retórica ni textos programáticos, por el contrario, son justamente la base entera del ordenamiento, la que ha de prestar a este su sentido propio, la que ha de presidir, por tanto, toda su interpretación y aplicación. Entre los valores y principios constitucionales, el citado autor justamente se refiere, entre otros, al principio de legalidad, destacando que el carácter básico y fundamental de estos ha permitido a autores como Bachoff y al Tribunal Federal Constitucional alemán, hablar de posibles normas “*constitucionales inconstitucionales*”. A través de este concepto, señala García de Enterría, se intenta dar realce a la primacía interpretativa absoluta de estos principios sobre los demás de la Constitución²⁷.

²⁷ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. La Constitución como Norma y el Tribunal Constitucional. Editorial Civitas, Madrid, 2006, p.p. 98-99.

IV. EL PODER TRIBUTARIO Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA ARANCELARIA EN LA CONSTITUCIÓN PERUANA DE 1993

1.-La doctrina nacional

Como no podría ser de otra manera, la expresión positiva del poder tributario y del principio de legalidad en materia aduanera está contenida en nuestra Constitución de 1993, la cual dispone en el primer párrafo de su artículo 74 lo siguiente:

“Los tributos se crean, modifican 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”.

De acuerdo con el citado artículo, en el caso de los tributos en general que no constituyan aranceles o tasas, el poder tributario del Estado le ha sido otorgado al Poder Legislativo, quien, a través de la ley, puede crear, modificar o establecer una exoneración. Esta es la expresión máxima del principio de legalidad, en el sentido, que los tributos existen en la medida que, a su vez, exista una ley del Poder Legislativo que los haya creado. En este sentido, podemos decir que el Poder Legislativo tiene una potestad tributaria originaria, pues tiene como fuente a la Constitución del Estado Peruano.

Empero, según el citado artículo, respecto de dichos tributos también existe una potestad tributaria derivada, pues aquellos, a su vez, pueden ser creados, modificados o puede establecerse una exoneración mediante un decreto legislativo del Poder Ejecutivo, siempre que el Poder Legislativo le haya delegado tal facultad a través de la correspondiente ley autoritativa. Así, en el Perú, el Poder Ejecutivo tiene potestad tributaria derivada, empero, para ejercer dicha potestad debe utilizar el instrumento legal denominado decreto legislativo, que según la Constitución tiene rango de ley. Es decir, en el Perú, el principio de legalidad tributaria ha sido flexibilizado o lo que es lo mismo, ha sido “deslegalizado”.

Ahora bien, ¿qué sucede con los derechos aduaneros o los aranceles?, ¿quién ejerce la potestad tributaria y a través de qué instrumento normativo debe llevarse a cabo dicho ejercicio? Para responder a dichas interrogantes debemos, antes que nada, determinar qué significa aquella parte del artículo constitucional citado que luego de precisar los alcances del poder tributario y del principio de legalidad en materia tributaria en general, señala: *“salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo”*.

A este respecto, también debemos considerar lo establecido en el numeral 20 del artículo 118 de la Constitución de 1993, que dispone que corresponde al presidente de la República: **regular** las tarifas arancelarias.

Por lo menos, en lo que a aranceles se refiere, queda claro que el ejercicio del acto de regular -independientemente de cuál sea su contenido y alcances- debe ser llevado a cabo mediante un decreto supremo y, en tal sentido, en este extremo tenemos también una expresión de la denominada “deslegalización”. Como hemos señalado, corresponde determinar cuál es el grado de dicha deslegalización.

A tal efecto, en primer lugar, recurramos a la doctrina nacional, Enrique Bernal, refiriéndose al artículo 74 de la Constitución de 1993, en lo que respecta a los aranceles y las tasas, señala que *“es obvio que por ser estos dos casos de excepciones al principio de reserva de ley, el Congreso no puede dictar normas al respecto: son competencia constitucionalmente establecida a favor del órgano Ejecutivo”*.²⁸ Bernal parte de definir los aranceles como *“tributos a la importación de bienes (...) cuya regulación conforme al inc. 20 del art. 118 de la Constitución, corresponde al Presidente de la República”*²⁹ y, justifica la excepción al principio de reserva legal en reconocimiento que los aranceles constituyen *“(…) más un instrumento de la política macroeconómica, que un tributo cuya finalidad central sea dar recursos económicos al Estado”*³⁰.

²⁸ BERNAL BALLESTEROS, Enrique. La Constitución de 1993. Análisis Comparado. Constitución y Sociedad - ICS, Segunda Edición. Lima, 1996, p. 339.

²⁹ Loc. Cit.

³⁰ Loc. Cit.

Fíjense que el autor, respecto de los aranceles -y por supuesto, las tasas- señala que el Poder Ejecutivo tiene una potestad originaria y, además exclusiva, esto es, que el Poder Tributario le corresponde solo a dicho poder del Estado. De allí que dicho autor exprese que ello supone una excepción al principio de legalidad. A decir del aludido autor, el principio de legalidad no aplica en el caso de los aranceles, estos están a merced de lo que disponga el Poder Ejecutivo, justifica ello en que los aranceles dizque son un instrumento de política macroeconómica más que un tributo, es decir, relativiza la naturaleza tributaria de los aranceles, lo que por cierto resulta bastante discutible.

La referida justificación a que se refiere Bernales respecto de la no aplicación del principio de legalidad en materia de aranceles, realmente no la entendemos del todo puesto qué duda cabe que lo que se legisle respecto de los tributos en general, siempre representa un instrumento que responde a la política macroeconómica de un Estado. La calificación como un instrumento de la política macroeconómica no está reservado sólo a los tributos que gravan el ingreso y salida de mercancías de un territorio aduanero determinado; nadie puede cuestionar que el definir los alcances y aplicación del Impuesto a la Renta o del Impuesto General a las Ventas, tributos que por cierto están sometidos al principio de legalidad, sea un instrumento de la política macroeconómica de un Estado, además de recaudación, por cierto.

Marcial Rubio Correa señala que *“La razón de incorporar las tarifas arancelarias en la potestad ejecutiva y no en la legislativa consiste en que ellas son, en el mundo actual, mucho más un instrumento de política macroeconómica que uno de recolección de recursos para el Estado (aunque, desde luego, lo que se recauda por ellos es significativo)”*³¹. Fíjese que Marcial Rubio utiliza la misma razón esbozada por Enrique Bernales para justificar el desprecio y abdicación al principio de legalidad en materia de derechos aduaneros, razón a nuestro entender, poco contundente para alejarse de un principio que como hemos señalado es la columna vertebral de un ordenamiento tributario que se pretenda calificar como moderno y progresista³².

³¹ RUBIO CORREA, Marcial. Estudio de la Constitución Política de 1993, T. 4, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1999, p. 366.

³² Es tan importante el principio de legalidad para el derecho tributario, que hay autores que señalan que aquellos recursos que obtiene el Estado y que no han sido creados en aplicación del principio de legalidad -los tributos deben ser creados por ley de la representación del pueblo-, no califican como tributos. Para estos autores es consustancial de un recurso tributario que este cumpla con el principio de legalidad. Dice Germán Pardo Carrero que *“Se trata, entonces de estudiar si a la luz de la normativa colombiana los derechos de aduana están cobijados por la reserva de ley propia de los tributos. En caso negativo se debe concluir que se está frente a una exacción obligatoria y de carácter legal, pero que, aun cuando se parezca, no es en realidad un*

También en esa misma línea, Fernando Cosío Jara, dice que:

*“los aranceles se regulan por Decreto Supremo, en consecuencia existe una Potestad Tributaria delegada al Poder Ejecutivo respecto a la fijación y modificación de los derechos arancelarios (en el caso peruano: el derecho ad valorem, el derecho específico y la sobretasa), por lo que no resultan contrarias al Principio de Legalidad las normas emanadas en virtud de ese mandato”.*³³

Cabe destacar que a nuestro entender este autor se equivoca al decir que se trata de una potestad tributaria delegada, pues, en rigor, no existe tal delegación, toda vez que, bajo su posición, respecto de los aranceles, el poder tributario le viene asignado al poder ejecutivo por la norma constitucional, es decir, bajo su tesis en rigor, estaríamos ante una potestad originaria.

Del mismo modo, Huamaní Cueva considera que:

“tal expresión («tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración exclusivamente por ley o decreto legislativo, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo») alude a la creación, modificación y derogación de estos tributos vía decreto supremo; (...)”.

Sin embargo, dicho autor luego precisa que:

“(...) aun cuando respecto de los derechos por tramitación se haya establecido un marco legislativo en la LPAG y aun cuando por lo expresado en el tercer («Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y

tributo, sino algún otro tipo de ingreso público, es decir, una prestación patrimonial coactiva de carácter no tributario”. PARDO CARRERO, German, *Tributación Aduanera*. Editorial Legis, Bogotá, 2009, p. 126. No compartimos lo señalado por Germán Pardo, pues a nuestro entender, todo recurso exigido a los particulares en función al poder de imperio del Estado, sea cual sea la forma en que se ejerza dicho poder, es un recurso derivado o tributario. Así, el hecho que el recurso sea creado por un órgano distinto del parlamento y mediante un instrumento diferente a la ley, porque así lo disponen las normas constitucionales o porque simplemente se prescinde de lo que éstas disponen, no enervan la naturaleza tributaria del aludido recurso, claro está que en este último caso estaremos ante un tributo inconstitucional.

³³ COSIO JARA, Fernando. *Manual de Derecho Aduanero*. Editorial Rhodas, Lima, 2002, p. 218.

el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias) y cuarto («Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas») párrafos de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario pareciera que tal expresión tiene alcances limitados³⁴.

Jorge Danós Ordóñez también señala que la Constitución de 1993:

“(…) en cuanto asigna al Poder Ejecutivo la regulación mediante Decretos Supremos de los tributos denominados Tasas y Aranceles perfila mejor un tipo normativo que es conocido como «reglamentos autónomos», es decir, aquellos expedidos por el gobierno en un campo material exclusivo que por mandato constitucional el legislador no puede invadir. Al respecto consideramos que esa potestad se extiende no solo a la fijación de la cuantía de los referidos tributos como -según él- lo ha interpretado el Código Tributario en los dos últimos párrafos de las tantas veces citada norma IV, sino que permite la creación misma de los tipos tributarios”³⁵.

Nótese que según Danós, el Código Tributario habría interpretado a propósito de lo indicado en su Norma IV³⁶, que la potestad del Poder Ejecutivo respecto de los aranceles es la de simplemente fijar la cuantía de estos tributos.

Asimismo, José Antonio Martel partiendo de que la norma jurídica denominada arancel de aduanas tiene dos elementos, uno relativo a la nomenclatura referida a las mercancías y, el otro relativo a la tarifa arancelaria de naturaleza tributaria, dice que:

³⁴ HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Código Tributario Comentado, Jurista Editores, Lima, 2007, p. 86.

³⁵ DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. La Incidencia de la Nueva Constitución en las Fuentes del Derecho Tributario. En Revista del Foro N° 39, Lima, 1994, p. 53.

³⁶ La Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario precisa que “*Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias*”. Luego agrega que “*Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro del Sector competente y el Ministro de Economía y Finanzas, se fija la cuantía de las tasas*”. A este respecto, conviene recordar que el citado artículo 74 de la Constitución de 1993, cuando se refiere a la excepción del principio de legalidad al aludir a la palabra “salvo”, no sólo alude a los derechos aduaneros sino también a los tributos de la especie tasa. Fíjese como el Código Tributario desarrollando lo que indica el citado artículo 74, señala que por Decreto Supremo sólo se fija la cuantía de las tasas. La pregunta es porque no se dijo lo mismo respecto de los derechos aduaneros y más bien distintos connotados autores nacionales indican que respecto de los aranceles, quien detenta el poder tributario es el Poder Ejecutivo, el cual ejerce tal poder a través del Decreto Supremo.

“(…) lo primero que correspondería preguntar es ¿por qué el arancel de aduanas ha sido aprobado por un decreto supremo y tiene rango de tal, si es que una norma que regula aspectos sustanciales de un tributo que tiene la naturaleza jurídica de impuesto? ¿Cómo queda en este caso el cumplimiento del Principio de Legalidad Tributaria? Dice Martel que la respuesta a esta última interrogante «la encontramos en el primer párrafo del artículo 74 y el numeral 20 del artículo 118 del Constitución»³⁷.

Agrega Martel que:

“(…) la práctica legislativa, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, y un sector importante de los tratadistas nacionales especialistas en materia constitucional y tributaria, han interpretado estos artículos atribuyendo al Poder Ejecutivo una potestad normativa, amplia, originaria y exclusiva, en materia tributario-arancelaria, potestad que se ejerce legislativamente, en forma válida, mediante decreto supremo”³⁸.

Sin embargo, el autor citado reconoce que:

“(…) el Tribunal Fiscal ha precisado que esto no se opone a que determinados aspectos de la relación jurídica tributaria-arancelaria puedan ser regulados por las normas con rango de ley, como en la actualidad ocurre con determinados artículos de la Ley General de Aduanas”³⁹.

Por su parte, sobre el principio de legalidad y los derechos aduaneros, Kresalja y Ochoa refieren:

³⁷ MARTEL SÁNCHEZ, José Antonio. El Arancel de Aduanas como Norma Tributaria. En Revista Vectigalia de la Asociación de Derecho Tributario, N° 1, diciembre 2005, p. 166.

³⁸ Op. Cit., p. 167.

³⁹ Loc. Cit.

“(...) debemos referirnos como excepción al principio de reserva de ley a la potestad tributaria asignada al Poder Ejecutivo en materia de aranceles de aduana y de tasas. A nuestro juicio, se trata de una reserva normativa asignada por la Norma Suprema como competencia originaria del Poder Ejecutivo. El artículo 74 establece que por excepción ‘los aranceles y tasas se regulan por decreto supremo’. Sobre los aranceles debe resaltarse que cumplen fines extrafiscales, por ejemplo de política comercial o de protección de ciertos sectores productivos nacionales. Cabe señalar como referencia que conforme al diccionario de la Real Academia Española ‘regular’ es: ‘Determinar las reglas o normas a que debe ajustarse alguien o algo’. En consecuencia, las opiniones doctrinarias en otro sentido carecen de fundamento”⁴⁰.

Nótese que salvo por Bernaldes, Rubio, Kresalja y Ochoa que justifican la no aplicación del principio de legalidad en el caso de los derechos aduaneros y aranceles en razón a que dicha especie tributaria es más un instrumento de política macroeconómica con fines extrafiscales (protección del aparato productivo) más allá de los de recaudación, ninguno de los otros autores citados explican cuáles serían las razones de fondo que justifican una excepción tan relevante como la de apartar a un tributo de someterse al principio de legalidad. Es una lástima que los dos últimos autores antes citados, no se refieran a los argumentos de las opiniones doctrinarias en otro sentido, que según ellos carecen de fundamento.

Pero no todos tienen la misma posición antedicha, existen algunos autores - aunque pocos, por cierto, mas no menos importantes-, que señalan que los derechos arancelarios como cualquier otro tributo están formalmente sometidos al principio de legalidad, habiéndose delegado en el Poder Ejecutivo la facultad de tan sólo definir o fijar la cuantía de los mencionados impuestos.

Así, Armando Zolezzi Möller refiriéndose al origen de la atribución otorgada al Poder Ejecutivo para “regular las tarifas arancelarias” señala que:

“(...) dicha competencia es exclusiva y excluyente del Presidente de la República y encuentra su lógica en antecedentes históricos, como fueron los

⁴⁰ Loc. Cit. p. 642.

hechos producidos en el país en 1967 y 1968, durante el primer gobierno del Arquitecto Fernando Belaúnde, quien no tenía mayoría en el Congreso y se vio impedido, ante la negativa de éste, de 'regular las tarifas arancelarias'. El impedimento constitucional de poder usar este instrumento de política económica, sin la aprobación del Parlamento, que los Ministros de Hacienda de ese entonces consideraban indispensable que para atacar la crisis económica imperante, llevó a que el ex Presidente propusiera a la Asamblea Constituyente de 1979 que tal atribución le fuera otorgada al Presidente de la República".⁴¹

Complementando su tesis, en un trabajo posterior relativo al artículo 74 de la Constitución de 1993, Zolezzi Möller precisó que:

"(...) existen diferencias, en relación con la Constitución de 1979, que vale la pena destacar:

2.1.) Se agrega a las facultades propias del Poder Ejecutivo de regular el arancel, a los tributos denominados tasas. Ello, sin duda es positivo.

Sin embargo, debe tenerse presente que lo que se regula no es el arancel ni las tasas, sino la tarifa del arancel de aduanas y la cuantía de las tasas del Gobierno Central e Instituciones Públicas, lo que debió expresarse en esos términos. Por el contrario, si lo que se pretendía es que sea el Poder Ejecutivo el que ejerza en toda su amplitud la potestad tributaria respecto del arancel de aduanas y los tributos denominados tasas con lo que estoy plenamente de acuerdo, lo que debió expresarse es algo como «salvo el arancel de aduanas y las tasas, los cuales son competencia del Poder Ejecutivo y se aprobarán por Decreto Supremo»⁴².

Como se habrá podido notar, Zolezzi, pese a estar de acuerdo en que el Poder Ejecutivo tenga potestad tributaria originaria en materia de aranceles -aun cuando no expresa las razones de su posición-, basado en un análisis histórico concluye que lo que puede hacer el Poder Ejecutivo es sólo regular la cuantía de los derechos

⁴¹ ZOLEZZI MÖLLER, Armando. El inciso 20 del artículo 211° de la Constitución y la Tributación. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 10, 1986, p. 15.

⁴² ZOLEZZI MÖLLER, Armando. El régimen tributario en la nueva Constitución. En Varios Autores. La Constitución de 1993: Análisis y Comentarios, Comisión Andina de Juristas, Lima, 1994, p. 145.

arancelarios. Es interesante el hecho histórico que destaca el extinto maestro para justificar la necesidad de aquella frase del texto constitucional de “regular las tarifas arancelarias”.

De igual opinión es Humberto Medrano quien comenta:

“Ahora bien, obsérvese que la norma transcrita faculta a ‘regular las tarifas’ de manera que si la acepción correcta es la de ‘ajustar, arreglar o poner en orden’ ello supone la preexistencia de lo que es motivo de la regulación. Dentro de esta idea el Presidente de la República podría modificar la tarifa del arancel pero no derogar o establecer el arancel mismo, extremo éste que continuaría siendo atribución del Poder Legislativo”⁴³.

- **Jurisprudencia Nacional**

Para efectos del presente trabajo, no podemos dejar de referirnos a la jurisprudencia local que sobre este particular ha sido expedida por los distintos órganos resolutores de conflictos, máxime si los fallos emitidos son discrepantes y, por ende, una fuente de conflictos futuros, es decir, de incertidumbre jurídica.

En este sentido, a continuación, haremos alusión a la jurisprudencia emitidas por el Tribunal Constitucional, por la Corte Suprema y por el Tribunal Fiscal que es un órgano de resolución de conflictos administrativos tributarios y aduaneros adscrito al Poder Ejecutivo.

- **Jurisprudencia Constitucional**

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre este particular a propósito de la acción de amparo (expediente N° 09709-2006-PA/TC) interpuesta por una empresa

⁴³ MEDRANO CORNEJO, Humberto. Loc. Cit., p. 10.

contra los Decretos Supremos Nos. 035-97-EF y 119-2002-EF, a través de los cuales el Poder Ejecutivo creó una sobretasa adicional arancelaria del 5% a la importación de tabaco negro y rubio. A criterio del demandante, dichas normas vulneraban los principios de legalidad tributaria, competencia del Poder Ejecutivo en materia arancelaria y de jerarquía normativa.

Dicha demanda de acción de amparo fue declarada infundada por el Tribunal Constitucional, quien adujo lo siguiente como sustento de su fallo:

“En primer lugar debe precisarse que la Constitución de 1993 ha dispuesto que la materia arancelaria se excluya del ámbito de la reserva de ley tributaria, al otorgarle al Poder Ejecutivo la potestad de regular dicha materia mediante Decreto Supremo, conforme a lo dispuesto en sus artículos 74° y 118°, inciso 20.

A ese respecto, mediante STC 2689-2004-AA/TC (fundamento 23), el Tribunal Constitucional ha señalado que ‘(...) los principios constitucionales tributarios -entre ellos el de legalidad y el de reserva de ley- no sólo constituyen límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado sino también garantías para los contribuyentes’. Sin embargo, debe tenerse en consideración que la Constitución (artículo 74) establece que sólo por ley o decreto legislativo -en caso de delegación de facultades-, se realiza la creación, modificación, derogación y exoneración, pero prevé también por otro lado que los aranceles y tasas se regulan mediante Decreto Supremo.

En ese sentido se puede señalar, sobre esto último, que el Constituyente ha previsto -de acuerdo con el principio de legalidad- que el Decreto Supremo es la norma que regula los aranceles -también denominados derechos arancelarios, derechos de aduana o derechos de importación-, entendidos como aquellos impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas a las mercancías que ingresen o que sean importados al territorio aduanero. Tal previsión constitucional está relacionada también con el artículo 118, inciso 20 de la Constitución, el cual atribuye al Presidente de la República la potestad de regular las tarifas arancelarias, según ha establecido este Colegiado en anterior oportunidad (STC 0012-2003-AI/TC). El hecho que la Constitución haya previsto ello tiene su fundamento constitucional indudable, en primer lugar, en la complejidad y

especialización de la materia aduanera; en segundo lugar, en la fluidez con que, en ocasiones, deben regularse y establecerse dichos aranceles.

Como se puede apreciar, para el Tribunal Constitucional, en materia de derechos arancelarios, la potestad o el poder tributario le corresponde de manera originaria - pues tiene su fuente en la Constitución- al Poder Ejecutivo y, además de basarse en el texto de los artículos 74 y 118 inciso 20 de la Constitución de 1993, hace expresa referencia a que los derechos arancelarios **“son impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas”** y a la complejidad y especialización de la materia aduanera.

En una sentencia anterior (la correspondiente al expediente No. 02689-AA-2004) relativa también a la potestad tributaria aduanera y a los límites constitucionales de esta, el Tribunal Constitucional precisó que, a su entender, no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley⁴⁴. Así, señala que:

“Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.

En tal sentido, cabe afirmar que “mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora.

⁴⁴ Por cierto, discrepamos de tal distinción. Desde un punto de vista tributario, tal como lo hemos señalado, el principio de legalidad y el principio de reserva de ley son dos formas de expresar lo mismo, de expresar, que no hay tributo sin ley que lo contemple. El Tribunal Constitucional confunde el principio de legalidad tributario con el principio de legalidad que rige en términos generales en los ordenamientos jurídicos y que justamente implica que las normas están supeditadas a lo establecido en la Ley. Mas para efectos tributarios, el principio de legalidad o de reserva de ley, suponen que sólo por ley del parlamento se puede crear un tributo.

Sobre la base de lo antedicho, el supremo Tribunal se refiere luego al poder tributario en materia de aranceles aduaneros de la siguiente manera:

“Como se ha señalado, los principios constitucionales tributarios –entre ellos el de legalidad y el de reserva de ley– no sólo constituyen límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado sino también garantías para los contribuyentes. Sin embargo, debe tenerse en consideración que la Constitución (artículo 74) establece que sólo por ley o decreto legislativo –en caso de delegación de facultades–, se realiza la creación, modificación, derogación y exoneración; pero prevé también, por otro lado, que los aranceles y tasas se regulan mediante decreto supremo.

En ese sentido, se puede señalar, sobre esto último, que el Constituyente ha previsto –de acuerdo con el principio de legalidad– que el decreto supremo es la norma que regula los aranceles –también denominados derechos arancelarios, derechos de aduana o derechos de importación–, entendidos como aquellos impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas a las mercancías que ingresen o que sean importados al territorio aduanero. Tal previsión constitucional está relacionada también con el artículo 118, inciso 20 de la Constitución, el cual atribuye al Presidente de la República la potestad de regular las tarifas arancelarias, según ha establecido este Colegiado en anterior oportunidad (STC 0012-2003-AI/TC). El hecho que la Constitución haya previsto ello, tiene su fundamento constitucional indudable, en primer lugar, en la complejidad y especialización de la materia aduanera; en segundo lugar, en la fluidez con que, en ocasiones, deben regularse y establecerse dichos aranceles.

En el caso concreto, este Colegiado aprecia que no se ha vulnerado el principio de legalidad, pues el Decreto Legislativo No. 809 expresamente prevé el hecho imponible –aspecto material– de la obligación tributaria aduanera (artículo 52), el sujeto acreedor y deudor –aspecto personal– (artículo 11), el momento del nacimiento de la obligación tributaria aduanera –aspecto temporal– (artículo 12) y el lugar de su acaecimiento –aspecto espacial– (artículo 5). En cuanto a la base imponible es la que está prevista en el artículo 13 del Decreto Legislativo mencionado”.

Nótese que en esta última sentencia el Tribunal Constitucional se contradice puesto que, por un lado, señala que en cumplimiento del principio de legalidad, los aranceles aduaneros se crean por Decreto Supremo y, por el otro, luego precisa que

se cumple con el principio de legalidad cuando un Decreto Legislativo como es el caso del No. 809 (anterior Ley General de Aduanas) establece los elementos esenciales (aspecto material, subjetivo, temporal y espacial) de los derechos aduaneros. Además que, por cierto, lo antedicho por el supremo tribunal, se contradice con lo señalado en la antes reseñada sentencia recaída en el expediente No. 09709-2006-PA/TC.

Así tenemos que para el Tribunal Constitucional, la potestad tributaria en materia arancelaria le corresponde de manera originaria (constitucional) al Poder Ejecutivo y esta se ejerce a través del instrumento normativo denominado Decreto Supremo, sin embargo, contradictoriamente admite que por la vía de un Decreto Legislativo con fuerza de ley, se establezcan los aspectos esenciales de los aranceles. Bajo la posición del Tribunal Constitucional, dicho Decreto Legislativo debería ser inconstitucional dado que si bien ha sido emitido por el Poder Ejecutivo, no es un Decreto Supremo y es expedido en función a una delegación del Congreso, con lo cual, de qué carácter originario podemos hablar.

- **Jurisprudencia Judicial**

El Poder Judicial también se ha pronunciado sobre el poder tributario en materia arancelaria con ocasión de una demanda contencioso administrativa (expediente N° 944-03 de la Segunda Sala Especializada en lo Contencioso Administrativa de la Corte Superior de Lima) que se interpuso contra las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 6723-A-2002 y 6731-A-2002 que declararon infundados sendos recursos de apelación en el que se discutía la aplicación del artículo 8 del Decreto Supremo N° 115-2000-EF en lo que a la cuantificación de los derechos específicos variables⁴⁵ aplicables a la importación de alimentos se refiere, pues dicho artículo vulneraba el artículo 12 de la entonces vigente Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 809.

⁴⁵ Los derechos específicos variables son un tipo de derechos aduaneros o arancelarios. Por cierto, los derechos aduaneros o impuestos que gravan el ingreso o salida de mercancías de un territorio aduanero determinado pueden ser de dos tipos, derechos ad-valorem y derechos específicos. Mientras que los primeros se determinan en aplicación de un porcentaje o alícuota sobre un valor; los segundos constituyen montos fijos en función a parámetros distintos del valor, como es el caso de la cantidad, el peso, el volumen, etcétera.

A través de dichas resoluciones, el Tribunal Fiscal señaló que el Poder Ejecutivo detenta el poder originario para crear aranceles, en aplicación del “principio de especialidad” previsto en el artículo 74 de la Constitución de 1993.⁴⁶

En su oportunidad, la Segunda Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Lima falló declarando la prevalencia de la citada Ley General de Aduana sobre el mencionado Decreto Supremo, sustentando dicho fallo en los siguientes argumentos:

“(…) Que si bien el artículo 118 numeral 20 de la Constitución Política del Estado, faculta al Presidente de la República regular tarifas arancelarias; debe tenerse presente que en el caso sub materia no es objeto de discusión la referida atribución presidencial; lo que es materia de debate es que ante un conflicto normativo, debe fijarse el criterio idóneo que permita establecer válidamente cuál de las normas de diferentes rangos (Decreto Supremo N° 115-2001-EF y Decreto Legislativo 809) que regulan de manera distintas un asunto tributario (como lo es la determinación del nacimiento de la obligación tributaria para el pago de derechos arancelarios) es la que corresponde aplicar.

(…) Que, en opinión de este colegiado la solución a dicho conflicto normativo, se encuentra en el texto constitucional contenidos [sic] en los artículos 51 y 74 de nuestra Carta Magna; el primero de ellos establece la jerarquía normativa, bajos los criterios clásicos establecidos en la Pirámide Normativa de Hans Kelsen, es decir que la Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley sobre las normas de inferior jerarquía; y así sucesivamente; el segundo de los artículos citados alude al Principio de Legalidad que rige la regulación normativa en materia tributaria; resulta evidente que la regulación, vía decreto supremo, de los aranceles y tasas establecido en dicha norma constitucional, alude a elementos del tributo de carácter cuantitativo, mas no así al de nacimiento o generación del tributo, el que obviamente se mantiene dentro de la potestad conferida al Congreso de la República (...).

⁴⁶ El Tribunal Fiscal hace referencia al principio de especialidad según el cual la norma especial prima sobre la norma general y dizque que aquél está establecido en el artículo 74 de la Constitución de 1993. Evidentemente, ello no es así porque tal principio no está recogido en dicho artículo que no hace más que determinar cómo es que se crean y se establecen los tributos.

(...) Que por otro lado, la atribución conferida al Presidente de la República mediante el numeral 20 del artículo 118 de la Constitución Política, no ha sido otorgada a efecto que regule las tarifas arancelarias de manera arbitraria, sino que la misma debe entenderse ciñéndose a los regulado en materia aduanera mediante Ley o Decreto Legislativo, puesto que lo contrario significaría la vulneración al Principio de Legalidad y Reserva de Ley contemplados en la Constitución; en el mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Constitucional mediante sentencia de fecha (...) en cuyos considerandos señala: «Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en términos de complementariedad, mas nunca de manera independiente (...)».

La referida sentencia de la Segunda Sala Especializada de la Corte Superior de Lima fue confirmada en vía de casación por la Corte Suprema.

Vemos pues que existe una diametral diferencia entre el citado fallo del Tribunal Constitucional y el aludido fallo de la Corte Superior de Lima confirmado por la Corte Suprema, mientras que para el primero el Poder Ejecutivo tiene potestad absoluta y originaria para crear derechos arancelarios mediante Decreto Supremos –no obstante la antes referida contradicción en que incurre el supremo tribunal-, para las Cortes, la citada potestad le corresponde al Poder Legislativo, pudiendo el Poder Ejecutivo regular aspectos vinculados a la cuantificación del aludido tributo, esto es, la definición de la tasa o alícuota, tesis ésta última también en su momento sostenida por Armando Zolezzi -aun cuando no compartida por él, pues considera que la potestad tributaria en materia arancelaria le debe corresponder al Poder Ejecutivo- y Humberto Medrano.

Esta situación jurisprudencial, aunada a la falta de uniformidad en la doctrina, representa una grave incertidumbre jurídica que, a nuestro entender, corresponde que sea resuelta por la vía legislativa, esto, el legislador debe precisar con meridiana claridad cómo es que se crean, modifican, suprimen o se establecen exoneraciones respecto de los aranceles.

V. SOBRE LA HIPÓTESIS DE TRABAJO

Como se ha indicado anteriormente, la hipótesis objeto de este trabajo es aquella según la cual, la potestad o el poder tributario en materia arancelaria, le corresponde al Poder Ejecutivo quien debe definir los elementos esenciales de dicho tipo de impuesto, a través de un decreto supremo. Como hemos visto anteriormente, ésta es la posición que muchos autores nacionales comparten.

Veamos si es correcta dicha afirmación.

Errónea definición del arancel o derecho aduanero

En primer lugar, no podemos dejar de llamar la atención sobre el evidente y clamoroso error de referencia contenido en la definición legal de los derechos aduaneros o arancelarios (prevista en la actual Ley General de Aduanas⁴⁷ así como en las anteriores) y a la que increíblemente se refiere el Tribunal Constitucional en unas de las sentencias antes reseñadas. Por cierto, según dicha definición legal contenida en el artículo 2 de la referida Ley, los derechos aduaneros o arancelarios son los *“impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas a las mercancías que entren al territorio aduanero”*.

Como lo hemos antes analizado, qué duda cabe que los derechos aduaneros o arancelarios son tributos de la especie impuesto, pero el señalar que éstos son establecidos por el Arancel de Aduanas, es poco menos que una falsedad -algo que no es real- y, en este sentido, permítannos discrepar con lo señalado por Martel Sánchez.

El Arancel de Aduanas⁴⁸ -ojo no el derecho aduanero o arancelario- es aprobado por decreto supremo -siempre se ha utilizado dicho instrumento normativo para

⁴⁷ Aprobada por el Decreto Legislativo No. 1053.

⁴⁸ El Arancel de Aduanas ha sido aprobado por el Decreto Supremo N° 017-2007-EF. Por ejemplo, la citada norma se refiere a la subpartida nacional 0801.21.00.00 correspondiente a las Nueces del Brasil con cáscara, para la que se establece una alícuota de 13%.

aprobarlo- y si lo revisamos con detenimiento verificaremos que aquél está compuesto por unas reglas generales para su aplicación así como por códigos numéricos (las denominadas partidas arancelarias) divididos en capítulos, siendo que a los códigos numéricos citados le corresponde una determinada mercancías así como una alícuota o porcentaje referido al arancel aduanero bajo la modalidad ad-valorem. Entonces, ustedes se preguntarán: ¿en qué parte del denominado Arancel de Aduana se establecen los derechos aduaneros o arancelarios?, en el sentido estricto de lo que significa establecer un tributo, esto es, en el sentido de poner de manifiesto los distintos aspectos que configuran un tributo determinado, en este caso, el arancel de aduana o derecho aduanero.

Pues la respuesta es obvia, el Arancel de Aduanas no establece de modo alguno los derechos aduaneros o arancelarios, habida cuenta que simplemente, se limita a fijar la alícuota o porcentaje de éstos. Dicho de otro modo, en el Arancel de Aduanas no se establecen los aranceles por la sencilla razón que en aquel texto normativo no se establecen los aspectos esenciales (material, subjetivo, mensurable, temporal o espacial) de la obligación tributaria relativa a los derechos aduaneros o arancelarios, solo, reiteramos, establece una parte del aspecto cuantitativo de un tributo del tipo ad-valorem, esto es, alícuota o porcentaje.

Por consiguiente, no es cierto pues lo que dice el legislador que los aranceles o derechos de aduana son impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas, dado que, reiteramos, este se limita a establecer una parte -la alícuota- de uno de los aspectos -el cuantitativo- de la obligación tributaria de los aranceles o derechos de aduana.

Incluso contradictoriamente y, por tanto, reconociendo de alguna manera que eso no es así, la propia citada Ley General de Aduanas vigente en su artículo 142 precisa que la tasa (alícuota) de los derechos arancelarios se aplicará de acuerdo con el Arancel de Aduanas, es decir, la propia ley reconoce que este se limita a establecer los porcentaje o alícuotas de los derechos arancelarios del tipo ad-valorem según la mercancía de que se trate, pese a que antes dijo que el arancel o derecho aduanero es un impuesto establecido en el arancel.

¿Qué norma establece entonces los aranceles o derechos aduaneros como tributos de la categoría impuestos?

La respuesta a dicha interrogante es también muy sencilla: los aranceles o derechos de aduanas están establecidos en el Régimen Tributario Aduanero de la referida Ley General de Aduanas -así como en el Régimen Tributario Aduanero de Leyes Generales de Aduanas precedentes que también fueron aprobadas por normas con rango de ley, léase, decretos legislativos-⁴⁹, que dispone cuáles son las hipótesis de incidencia que gravan los derechos aduaneros o arancelarios, quiénes son los sujetos de la obligación tributaria aduanera, cuándo se produce el nacimiento de la obligación tributaria aduanera y cómo se determina la base imponible de los citados tributos, cuya alícuota es lo único establecido en el Arancel de Aduanas.

A mayor abundamiento, incluso como antes lo hicimos notar, la respuesta a la última interrogante, la da el propio Tribunal Constitucional cuando en una de las jurisprudencias antes citadas, contradictoriamente, reconoce la legalidad del Decreto Legislativo 809 en lo que se refiere a la definición por parte de este de los aspectos del hecho imponible de los aranceles o derechos de aduana-

Pues bien, todo lo antedicho sobre dónde están establecidos los aranceles o derechos aduaneros está absolutamente vinculado con la potestad tributaria en materia aduanera o arancelaria, puesto que a nuestro entender la errónea definición sobre dónde se establecen los citados impuestos, es la fuente de la citada tesis sobre la potestad tributaria que, sin mayor fundamento, pretende apartar a los aranceles del principio rector de la tributación: el principio de reserva de ley.

Claro, si los aranceles y derechos aduaneros son legalmente (supuestamente diría) definidos como los impuestos “establecidos” en el Arancel de Aduanas aprobado por un decreto supremo, entonces a partir de tal errónea definición también es fácil (en el sentido de facilismo) deducir, como en su momento lo hizo erróneamente el Tribunal Constitucional basado en la aludida definición, que los derechos arancelarios

⁴⁹ Véase el artículo 140 de la actual Ley General de Aduanas que dispone las hipótesis de incidencia de la Ley General de Aduanas vigente, así como el 12 del Decreto Legislativo N° 809, el artículo 11 del Decreto Legislativo N° 722 y el artículo 11 de la Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo N° 503.

pueden y deben ser creados y normados en todos sus aspectos por el Poder Ejecutivo a través de decretos supremos.

Quizás el Tribunal Constitucional no habría llegado a la citada conclusión si acaso se hubiera preguntado cómo es que los aranceles pueden estar establecidos en el Arancel de Aduanas aprobado por un Decreto Supremo si, a la vez, reconoció que una norma con rango de ley -como lo fue el Decreto Legislativo No. 809- era la que legal y constitucionalmente establece los aspectos esenciales del hecho imponible de los derechos arancelarios. Por cierto, si acaso hubiera detectado tamaña contradicción, hoy tendríamos una jurisprudencia constitucional que habiendo reconocido la legalidad del Decreto Legislativo 809, hubiera tenido que deducir que lo que se “regula” -a tener por el texto del artículo 74 de la Constitución de 1993- por Decreto Supremo es la alícuota o porcentaje del derecho arancelario ad-valorem.

Cuesta creer que así sea y que no se haya dimensionado los efectos de un fallo constitucional que le otorgue al Poder Ejecutivo la potestad tributaria originaria y exclusiva en lo que se refiere al establecimiento de aranceles o derechos aduaneros.

Basta señalar que un fallo de ese tipo -respaldado sin mayor argumento por la doctrina mayoritaria y el Tribunal Fiscal- no hace sino inferir que los derechos arancelarios pagados por los contribuyentes hasta la fecha se han determinado sobre la base de normas inconstitucionales, esto es, sobre la base de las normas tributarias contenidas en las leyes generales de aduanas que han tenido vigencia en el Perú, que como sabemos no han sido aprobadas por Decretos Supremos sino por Decretos Legislativos. Esto podría dar pie a que los contribuyentes requieran la devolución de todos los aranceles pagados bajo el argumento que dichos aranceles no han sido regulados en Decretos Supremos, como bajo la tesis antedicha corresponde, sino que han sido regulados en “inconstitucionales” Decretos Legislativos.

Ahora bien, nuestra tradición legislativa tributario aduanera, nos dice que, en general y hasta el día de hoy a tener por la actual Ley General de Aduanas aprobada por el Decreto Legislativo 1053, nuestro legislador en ningún caso ha soslayado el principio constitucional de legalidad o reserva de ley, tal como éste se aplica para el resto de tributos nacionales, pues la creación -léase establecimiento- del tributo

aduanero, salvo contadas excepciones⁵⁰, se ha llevado a cabo mediante ley o norma con rango de ley (decreto legislativo).

Y nuestra tradición legislativa también nos dice -hasta el día de hoy, salvo las excepciones referidas- que solo la fijación de los porcentajes o alícuotas de los aranceles o derechos aduaneros se ha llevado a cabo por Poder Ejecutivo mediante los Decretos Supremos que han aprobado los distintos Aranceles de Aduanas, en los que, recordemos, se indica un código numérico al que le corresponde una mercancía y un porcentaje o alícuota del derecho aduanero del tipo ad-valorem.

Resulta anecdótico, por decir lo menos, que esta controversia se originó con precisamente dos Decretos Supremos que crearon nuevos tributos arancelarios, dictados durante el gobierno del señor Fujimori. Salvo esos dos ejemplos, no hemos tenido Decretos Supremos que creen nuevos aranceles, empero, claro está, hoy el Poder Ejecutivo -lo que demuestra la actualidad de la controversia objeto de este trabajo-, empoderado por el Tribunal Constitucional, cree tener la potestad tributaria exclusiva y originaria para crear aranceles para a partir de allí cuestionar la potestad del Poder Legislativo en materia arancelaria, como recientemente ha ocurrido a propósito de proceso de aprobación de las modificaciones a la Ley de la Zona Franca de Tacna⁵¹.

Si ustedes revisan la página web⁵² del Ministerio de Economía y Finanzas encontrarán que este considera ser el titular del poder tributario para crear aranceles. Es decir, según dicho Ministerio, este en el futuro podría crear un arancel a las exportaciones: ¿es lo que queremos?

⁵⁰ Nos referimos a los derechos específicos variables creados por el Decreto Supremo No. 016-91-AG (luego reemplazado por el Decreto Supremo No. 115-2001-EF) y la sobretasa arancelaria creada por el Decreto Supremo No. 035-97-EF.

⁵¹ En efecto, a través del Informe No. 273-2017-EF/62.01 el Ministerio de Economía y Finanzas se opuso a la aprobación del Proyecto de Ley No. 1567/2016-CR, Ley que fomenta la diversificación productiva y de los servicios en la Zona Franca y Zona Comercial de Tacna – ZOFRATACNA, a través de la modificación de diversos artículos de la Ley No. 27688, Ley de Zona Franca y Zona Comercial de Tacna – ZOFRATACNA ("Ley"), aduciendo que dicho proyecto era inconstitucional habida cuenta que pretendía regular materia arancelaria, siendo que ello era competencia exclusiva del Ministerio de Economía y Finanzas.

⁵² En: <https://www.mef.gob.pe/es/economia-internacional/politica-arancelaria/definiciones>

Relativa complejidad de la materia aduanera

Cuesta creer que el Tribunal Constitucional y la doctrina pretendan justificar la excepción al principio de reserva de ley en lo que se refiere a los aranceles, en un argumento absolutamente falaz, cual es, el de“(…) *la complejidad y especialización de la materia aduanera; en segundo lugar, en la fluidez con que, en ocasiones, deben regularse y establecerse dichos aranceles*

El que no sea usual el conocimiento de los conceptos y principios que rigen la legislación aduanera, no hace que esta sea una materia compleja, ello solo significa que quizás muy pocos la conocen con relación a los muchos que pueden conocer una determinada materia, empero, los que la conocen (la materia aduanera) no podrán dejar de reconocer que tal legislación es tan compleja como lo es la cualquier otra materia tributaria y que, por cierto, está totalmente sometida al principio de reserva de ley. Si hablamos de complejidad, que más complejo, por ejemplo, que las normas vinculadas a la legislación del Impuesto a la Renta que se mezcla con conceptos contables y financieros, empero, claro está que de ninguna manera esa supuesta complejidad puede justificar que el Impuesto a la Renta sea establecido por una norma de menor jerarquía como el Decreto Supremo.

No hay complejidad alguna en la materia aduanera, pues finalmente estamos ante normas que regulan el procedimiento administrativo vinculado al paso de las mercancías por nuestras fronteras aduaneras.

Por su parte, la referencia a la necesidad de la fluidez (rapidez) con la que según el Tribunal Constitucional deben regularse y establecerse los derechos arancelarios, tampoco justifica que se soslaye el principio de reserva de ley en materia arancelaria. En todo caso, si se requiere una actuación inmediata frente a determinadas situaciones que justifiquen un incremento de la cuantía de los derechos arancelarios, pues bastará elevar (regular) la alícuota de los aranceles vía Decreto Supremo como dice la Constitución.

Ciertamente, si el hecho gravado será el ingreso de las mercancías a un territorio aduanero determinado para su consumo (importación), esto es, el ingreso legal de

mercancías al país, sean cuales fueran las circunstancias económicas de un momento determinado, ya habiendo sido previsto tal hecho como una hipótesis de incidencia tributaria, bastaría que al Poder Ejecutivo solo se le autorice a elevar la alícuota del derecho arancelario aplicable a tal hipótesis cuando necesite tomar una medida rápida, por ejemplo, frente a una inusual necesidad de recaudación o de protección a cierto sector de la industria local.

En este sentido, excepcional y restrictivamente, suena razonable que le otorguemos al Poder Ejecutivo la potestad de cambiar o modificar la tasa o alícuota del derecho arancelario, pero no la potestad para crear, modificar o derogar las normas de la obligación tributaria aduanera, que como corresponde deben -y así lo están y lo han estado- estar previstas en una ley o en una norma con rango de ley en aplicación del principio de reserva de ley. Como lo comentamos anteriormente, a ello se refería Zolezzi cuando el presidente Belaúnde en su primer gobierno, no requirió que se le otorgue poder tributario al Ejecutivo para que éste disponga qué grava y qué no gravan los derechos arancelarios, sino solo la posibilidad de poder regular la tarifa arancelaria vía Decreto Supremo, no necesitaba más.

Nuestra tesis: una interpretación histórica, racional, constitucional y hasta literal

Por lo expuesto, podemos decir que a partir de **la racionalidad, de la tradición legislativa aduanera** pero sobre todo, en base **a la concepción y el fundamento democrático y esencial del constitucional principio de legalidad** como columna vertebral del derecho tributario, estimamos que el artículo 74 de la Constitución de 1993 debe ser interpretado en el sentido que:

- i. Solo por ley o norma con rango equivalente, se crean, modifican o derogan los derechos arancelarios.
- ii. Por excepción a dicha regla, por Decreto Supremo el Poder Ejecutivo puede fijar la alícuota o porcentaje de los derechos aduaneros o aranceles del tipo ad-valorem.

Pero no solo la racionalidad, nuestra realidad histórica y la fuerza del principio de reserva de ley, justifican lo antedicho. Incluso una interpretación literal y sistemática del citado artículo 74 de la Constitución de 1993 en lo que se refiere a los aranceles está en línea con la tesis antedicha.

Como en su momento Medrano lo destacó, no podemos perder de vista que de acuerdo con la Vigésima Segunda Edición del Diccionario de la Lengua Española uno de los significados del término “regular” es la de “*reajustar*”, es decir, “(...) (*aumentar o disminuir coyunturalmente*) *Regular las tarifas, los gastos, la plantilla de empleados*”.

Fíjese la coincidencia del ejemplo citado en el Diccionario referido, con el numeral 20 del artículo 118 de la Constitución de 1993, que en concordancia con su artículo 74, hace referencia precisamente a la frase “*Regular las tarifas*” -por cierto, arancelarias-, que como hemos visto no es otra cosa, por lo menos desde el punto de vista lingüístico, que aumentar o disminuir coyunturalmente las tasas o alícuotas arancelarias, o lo que es lo mismo reajustar la tarifa arancelaria (en ningún caso hablamos de crearla y establecerla, por cierto).

Y si seguimos con la interpretación literal, encontraremos que para el Diccionario la palabra “tarifa” es la de “*cuota tributaria*” y “cuota”, entre otras cosas, es la “*parte proporcional*” de algo, siendo que “alícuota” significa precisamente algo proporcional.

Así que sobre la base de una interpretación literal del artículo 74 de la Constitución, así como de su artículo 118 inciso 20, qué duda cabe que la Potestad del Poder Ejecutivo en materia arancelaria es una potestad limitada a la fijación de la tarifa, cuota o proporción del derechos arancelario.

Por su parte, si llevamos a cabo una interpretación sistemática arribaremos a la misma conclusión. En efecto, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario que constituye un desarrollo legislativo con rango de ley del artículo 74 de la Constitución de 1993, señala que a través del Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias, es decir, utiliza la

misma redacción ambigua de la Constitución. Empero a su vez, dicha misma norma señala que por Decreto Supremo se fija la cuantía del tributo de la especie tasa.

Fíjense en la supuesta diferencia terminológica, por un lado, en el caso del arancel se señala que por Decreto Supremo se fija la tarifa arancelaria, mientras que el caso de la tasa, por dicho instrumento normativo con meridiana claridad se establece que se fija la “cuantía” de las tasas. Pues bien siendo que lo señalado en el artículo 74 de la Constitución en el sentido que por Decreto Supremos se regulan no solo aplica para los aranceles sino también las tasas, creemos que tal diferencia realmente no existe en el citado desarrollo legislativo previsto en el Código Tributario, quedando claro que por Decreto Supremo se regula o se fija la cuantía de los aranceles y de las tasas.

Dicho de otra manera, “a igual razón igual derecho”, si el legislador ha considerado que lo que permite la Constitución de 1993 cuando señala en su artículo 74 que las tasas se regulan por decreto supremo, es que a través de dicho tipo de norma se fije la cuantía de las tasas, por qué no entender lo propio respecto de los aranceles aduaneros, máxime si como hemos señalado, ello es acorde con nuestra tradición legislativa, con una interpretación constitucional y con una interpretación literal de la norma constitucional citada y, porque, finalmente, “argumento a fortiori” los aranceles terminan siendo tributos más gravosos que las tasas, pues los primeros son exigidos sin prestación alguna de parte del Estado a favor del contribuyente, a diferencia de los segundos cuyo hecho imponible está referido a la prestación efectiva de un servicio estatal a favor del contribuyente. En otras palabras, si aceptamos que las tasas solo en parte se alejan del principio de legalidad (en la parte que concierne a su cuantificación), pues con mayor razón debemos considerar lo propio respecto de los aranceles aduaneros.

Por lo expuesto, concluimos que no es correcta la hipótesis según la cual el Poder Ejecutivo tiene potestad originaria para crear y establecer aranceles. La Potestad Tributaria para ello le corresponde al Poder Legislativo, siendo que por Decreto Supremo solo se puede fijar la alícuota del derecho arancelario.

VI. CONCLUSIONES⁵³

- Los derechos aduaneros son tributos.
- Por ende, se crean en ejercicio del poder tributario del Estado y dentro de los límites de dicho poder.
- El principio de legalidad es consustancial a los tributos en general, por ende, a los derechos arancelarios.
- Nuestra Constitución recoge el principio de legalidad tributario en su artículo 74.
- La doctrina local no es uniforme respecto si el principio de legalidad se aplica en materia de derechos arancelarios.
- Existe jurisprudencia contradictoria respecto de si el Poder Ejecutivo tiene potestad tributaria originaria respecto de los derechos arancelarios, por un lado, tenemos la posición del Tribunal Constitucional y, por el otro, la del Poder Judicial.
- Es necesario resolver dicha incertidumbre jurídica.
- La tesis del Tribunal Constitucional respecto que el poder tributario en el caso de los derechos arancelarios es un poder originario del Poder Ejecutivo, se sustenta en una definición equivocada de dicho tipo de tributo.

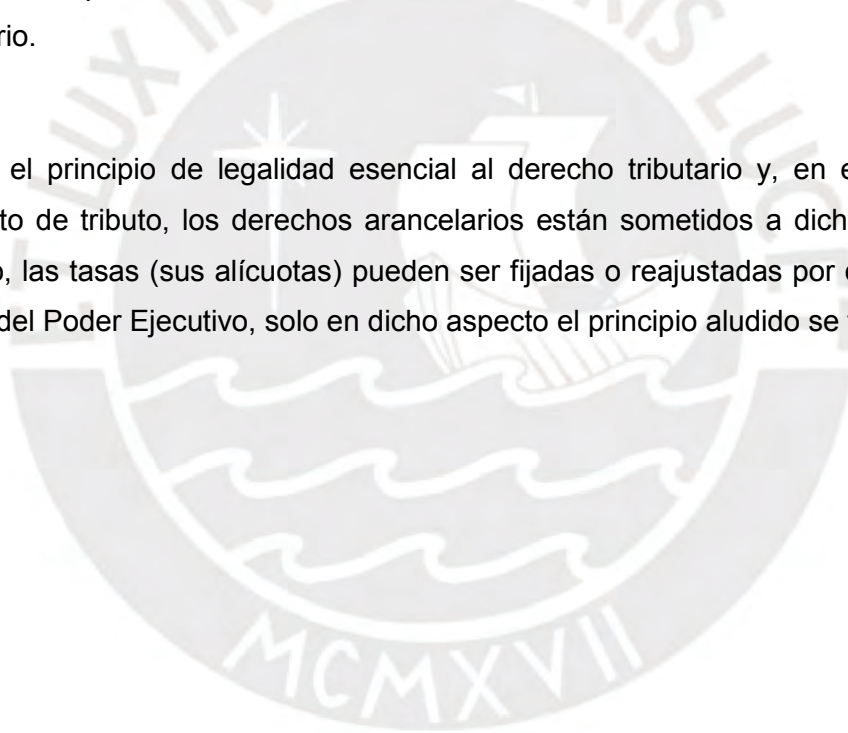
⁵³ LOPEZ ESPINOZA, Leonardo y otros. En Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima 1994, p. 396.

- Nuestra tradición legislativa nos informa, que salvo por las tasas o alícuotas de los derechos arancelarios, son las leyes generales de aduanas aprobadas por normas con rango de ley las que han establecido los derechos arancelarios.

- La supuesta complejidad de los derechos arancelarios, su carácter extrafiscal y la rapidez del comercio exterior, no justifican un apartamiento del principio de legalidad.

- Una interpretación literal de los artículos 74 y 118 de la Constitución de 1993, nos llevan a concluir que lo que está facultado a hacer el Poder Ejecutivo es fijar y reajustar la alícuota de los derechos arancelarios, conforme el legislador lo ha precisado respecto de las tasas en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

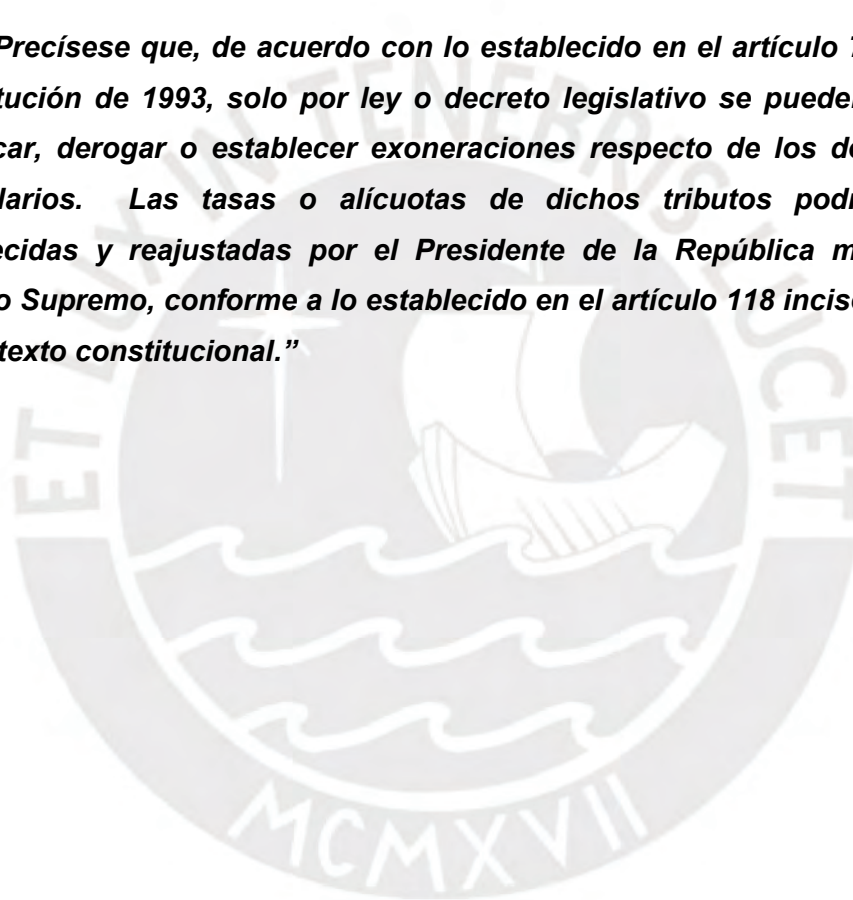
- Siendo el principio de legalidad esencial al derecho tributario y, en especial, al concepto de tributo, los derechos arancelarios están sometidos a dicho principio, empero, las tasas (sus alícuotas) pueden ser fijadas o reajustadas por decreto supremo del Poder Ejecutivo, solo en dicho aspecto el principio aludido se flexibiliza.



VII. PROPUESTA

De acuerdo con lo expuesto, consideramos que es oportuno resolver la incertidumbre jurídica que existe sobre este particular y, en tal sentido, correspondería que el Congreso de la República emita una ley interpretativa del artículo 74 de la Constitución que disponga lo siguiente:

“Precísese que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 74 de la Constitución de 1993, solo por ley o decreto legislativo se pueden crear, modificar, derogar o establecer exoneraciones respecto de los derechos arancelarios. Las tasas o alícuotas de dichos tributos podrán ser establecidas y reajustadas por el Presidente de la República mediante Decreto Supremo, conforme a lo establecido en el artículo 118 inciso 20 del citado texto constitucional.”



VIII. BIBLIOGRAFÍA

ATALIBA, Geraldo. Seguridad Jurídica. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 22, junio, 1992.

BASALDÚA, Ricardo Xavier, Impuesto sobre el Comercio Internacional; La Territorialidad en los Impuestos Aduaneros, Editorial Abaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2003.

BARREIRO, Enrique C. La Obligación Tributaria Aduanera y el Hecho Gravado de los Derechos de Importación. En Revista de Derecho del Mercosur, año 2, N° 6, diciembre 1998.

BERNALES BALLESTEROS, Enrique. La Constitución de 1993. Análisis Comparado. Constitución y Sociedad - ICS, Segunda Edición. Lima, 1996.

COSIO JARA, Fernando. Manual de Derecho Aduanero. Editorial Rhodas, Lima, 2002.

DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. La Incidencia de la Nueva Constitución en las Fuentes del Derecho Tributario. En Revista del Foro N° 39, Lima, 1994.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. La Constitución como Norma y el Tribunal Constitucional. Editorial Civitas, Madrid, 2006.

GIANINI, A.D. Instituciones del Derecho Tributario. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1957.

HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. El Poder Tributario y la Nueva Constitución. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 24, junio 1993.

HUAMANÍ CUEVA, Rosendo. Código Tributario Comentado, Jurista Editores, Lima, 2007.

KRESALJA, BALDO y OCHOA, CÉSAR. Derecho Constitucional Económico. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2009.

LOPEZ ESPINOZA, Leonardo y otros. En Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima 1994, p. 396.

LOBO TORRES, Ricardo. Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional; Legalidad Tributaria y armonía entre los Poderes del Estado. Editorial Abaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2005.

MARTEL SÁNCHEZ, José Antonio. El Arancel de Aduanas como Norma Tributaria. En Revista Vectigalia de la Asociación de Derecho Tributario, N° 1, diciembre 2005.

MEDRANO CORNEJO, Humberto. En Torno al Concepto y la Clasificación de los Tributos en el Perú. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 18, junio de 1990.

MEDRANO CORNEJO, Humberto. Acerca del Principio de Legalidad en el Derecho Tributario Peruano. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 12, junio de 1987.

NAVARRO COELHO, Sacha Calmón. Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional. El Principio de Legalidad. El objeto de la Tutela. Editorial Abaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2005.

PARDO CARRERO, German, Tributación Aduanera. Editorial Legis, Bogotá, 2009.

QUERALT, Juan Martín. La Potestad Tributaria. Tratado de Derecho Tributario. Tomo I El Derecho Tributario y sus Fuente. Casa Editrice Dott. Antonio Milani, Cedam Padova, 2001.

RUAN SANTOS, Gabriel. Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional; ¿Se encuentra en crisis el Principio de Legalidad? Editorial Abaco de Rodolfo de Palma, Buenos Aires, 2005.

RUBIO CORREA, Marcial. Estudio de la Constitución Política de 1993, T. 4, Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 1999.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Notas de derecho financiero: introducción y parte general: lecciones 36 a 66. T. I., vol. 3, Universidad de Madrid Facultad de Derecho, Madrid, 1993.

ZOLEZZI MÖLLER, Armando. El inciso 20 del artículo 211° de la Constitución y la Tributación. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 10, 1986.

ZOLEZZI MÖLLER, Armando. El régimen tributario en la nueva Constitución. En Varios Autores. La Constitución de 1993: Análisis y Comentarios, Comisión Andina de Juristas, Lima, 1994.