

Primer Congreso Institucional  
"El Sistema Tributario Peruano:  
Propuesta para el 2000"

**Derecho Constitucional Tributario**  
**Expositor: Dr. Luis Hernández Berenguel**  
Miércoles, 17 de Noviembre de 1999

## LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACION Y LA JURISPRUDENCIA

La Ponencia que me ha sido asignada no pretende efectuar un análisis teórico de los principios de la tributación, sino más bien recoser la jurisprudencia de los tribunales de justicia. En tal virtud, tampoco es pertinente referirse a la jurisprudencia administrativa existente sobre el particular y que emana del Tribunal Fiscal.

De otro lado, por razones de espacio y de tiempo, casi exclusivamente se tratará sobre la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída en acciones de amparo y en demandas de acción popular. A este respecto, se ha recogido un grupo de resoluciones que consideramos representativas y que, en la generalidad de los casos, se ha repetido a través de diversos fallos, constituyendo tales resoluciones el marco para el análisis que se pretende efectuar.

Para dicho efecto, en primer lugar se tratará sobre el marco constitucional. Como quiera que existe jurisprudencia basada en normas contenidas en la Constitución Política de 1979 y, por supuesto, en la Constitución Política de 1993, se hará una breve revisión del marco constitucional tributario que brindan ambas Cartas Magnas.

En segundo lugar, en tercer lugar y en cuarto lugar, se analizará el contenido de la jurisprudencia de los tribunales de justicia recaída en acciones de amparo y en demandas de acción popular, según que las sentencias escogidas se hubieran emitido por el Tribunal Constitucional, la Corte Suprema de Justicia o las Cortes Superiores, respectivamente.

En quinto lugar, se extraerán las correspondientes conclusiones y, en sexto y último lugar, se efectuarán las recomendaciones que estimamos pertinentes en orden a un mejoramiento de la jurisprudencia del Siglo XXI.

Antes de iniciar el desarrollo de esta Ponencia, creemos pertinente reiterar que ella ha tomado en consideración la jurisprudencia a nuestro juicio más representativa dictada en la última década.

## I. MARCO CONSTITUCIONAL SOBRE LOS PRINCIPIOS DE LA TRIBUTACION

### **Poder Tributario y Principios de la Tributación**

La Constitución Política de 1993 contiene regulaciones que encuadran en lo que más apropiadamente se denomina el Derecho Constitucional Tributario -o lo que otros llaman Derecho Tributario Constitucional-.

Así, el Artículo 74 contiene los llamados principios de la tributación, que reduce a básicamente cuatro: el principio de reserva de la ley, el de justicia, el de respeto a los derechos fundamentales de la persona y el de no confiscatoriedad. De dicho artículo, además, se infiere que en el Perú tienen poder tributario el Gobierno Central o Gobierno Nacional y los Gobiernos Locales.

El Gobierno Central ejerce su potestad tributaria a través del Congreso mediante Leyes y a través del Poder Ejecutivo mediante Decretos Legislativos -previa delegación del Congreso- y Decretos Supremos. En este último caso, sólo respecto de los tributos denominados tasas y de los impuestos a la importación denominados aranceles.

Los Gobiernos Locales ejercen su potestad tributaria respecto de los tributos denominados contribuciones y tasas, entendiéndose que sólo por servicios, obras u actividades que ellos realizan. A partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 757 publicado el 13 de noviembre de 1991 -es decir, antes de la promulgación de la Constitución de 1993- quedó establecido que los derechos -sub especie de la especie tasas- por trámites administrativos debían crearse mediante Ordenanzas Municipales. Posteriormente, por Decreto Legislativo 816 se estableció que las Ordenanzas Municipales eran también el instrumento legal idóneo para que los Gobiernos Locales ejercieran su poder tributario respecto de las otras tasas -es decir, las distintas a los derechos por trámites administrativos- y de las contribuciones. Antes de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo 757 -respecto de los derechos por trámites administrativos- y antes de la entrada en



vigencia del Decreto Legislativo 816 -respecto de los demás tributos por los que los Gobiernos Locales tienen poder tributario-, los Edictos constituían el instrumento legal idóneo para el ejercicio del poder tributario de los Gobiernos Locales.

Según el Artículo 74 los decretos de urgencia y las leyes de presupuesto no pueden contener materia tributaria y, además, las leyes relativas a tributos de periodicidad anual deben regir a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación.

Termina el Artículo 74 señalando que las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece dicho artículo, no surten efecto.

Hay otras normas de carácter tributario en la Constitución de 1993 que actúan también como límites al ejercicio del poder tributario. Así, las del Artículo 19 que conceden inmunidad tributaria a las universidades, institutos superiores y demás centros educativos respecto de todo impuesto que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural -aunque agrega que puede establecerse un régimen especial de afectación para determinados bienes, tratándose de aranceles de importación, y que, para las instituciones educativas particulares, que generen ingresos que por ley sean calificados como utilidades, puede establecerse la aplicación del Impuesto a la Renta-.

En la Constitución Política de 1979, el Artículo 139 trataba sobre el poder tributario y los principios de la tributación. La enumeración de los principios de la tributación era más amplia y en algunos casos realmente discutible. En efecto, dicho artículo consideraba como principios de la tributación los siguientes: legalidad, uniformidad, justicia, obligatoriedad, certeza, economía en la recaudación, no confiscatoriedad de los impuestos y no privilegio personal. De otro lado, el Artículo 77 establecía que todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos, el Artículo 142 señalaba que la tributación debía guardar proporción con el producto bruto interno y el Artículo 187 consignaba la retroactividad de las leyes tributarias cuando fueran más favorables al contribuyente.

La Constitución de 1979 tenía normas similares a la de 1993 en cuanto a que las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario -Artículo 195- y a que las leyes de presupuesto no pueden contener disposiciones ajenas a la materia presupuestaria y a su aplicación -Artículo 199-.



Bajo la Constitución de 1979, tenían poder tributario el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales. El poder tributario del Gobierno Central podía ejercerse a través del Congreso, mediante leyes, o del Poder Ejecutivo, mediante Decretos Legislativos -previa delegación del Congreso- o mediante Decretos Supremos -tratándose de la regulación de las tarifas arancelarias, según el inciso 22 del Artículo 211, o dictando medidas extraordinarias en materia económica y financiera, cuando así lo requiriera el interés nacional y con cargo a dar cuenta al Congreso, según el inciso 20 del mismo artículo, aunque a este último respecto citaremos alguna ejecutoria que niega tal facultad-. El poder tributario de los Gobiernos Regionales debía ejercerse con arreglo a las facultades que se les delegara por ley. Los Gobiernos Locales podían crear, modificar y suprimir contribuciones, arbitrios y derechos y exonerar de ellos, conforme a ley.

Por otra parte, la Constitución de 1979 concedía en su Artículo 32 inmunidad tributaria a las universidades, a los centros educativos y a los centros culturales.

### **Las Acciones de Garantía**

Resulta evidente que la violación de las normas contenidas en la Constitución sólo podría evitarse contando los ciudadanos con determinadas acciones de garantía. En tal sentido, el Artículo 200 de la Constitución de 1993 establece las siguientes garantías constitucionales:

- a) La Acción de Hábeas Corpus, que procede ante el hecho u omisión, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, que vulnera o amenaza la libertad individual o los derechos constitucionales conexos.
- b) La Acción de Amparo, que procede contra el hecho u omisión, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, que vulnera o amenaza los demás derechos reconocidos por la Constitución. No procede contra normas legales ni contra resoluciones judiciales emanadas de procedimiento regular.
- c) La Acción de Hábeas Data, que procede contra el hecho u omisión, por parte de cualquier autoridad, funcionario o persona, que vulnera o amenaza los derechos a que se refiere el Artículo 2, incisos 5, 6 y 7 de la Constitución. Es decir, el derecho a solicitar sin expresión de causa la información que requiera la persona y a recibirla de cualquier entidad pública, con el costo que suponga el pedido,



excepto las informaciones que afectan la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley por razones de seguridad nacional; el derecho a que los servicios informáticos, computarizados o no, públicos o privados, no suministren información que afecten la intimidad personal y familiar; y el derecho al honor y a la buena reputación, a la intimidad personal y familiar así como a la voz e imagen propias, incluyendo el derecho de rectificación por informaciones inexactas que afectan a la persona o que la agravian en cualquier medio de comunicación social.

- d) La Acción de Inconstitucionalidad, que procede contra las normas que tienen rango de ley: leyes, decretos legislativos, decretos de urgencia, tratados, reglamentos del Congreso, normas regionales de carácter general y ordenanzas municipales que contravengan la Constitución en la forma o en el fondo.
- e) La Acción Popular, que procede, por infracción de la Constitución y de la ley, contra los reglamentos, normas administrativas y resoluciones y decretos de carácter general, cualquiera sea la autoridad de la que emanen.
- f) La Acción de Cumplimiento, que procede contra cualquier autoridad o funcionario renuente a acatar una norma legal o un acto administrativo, sin perjuicio de las responsabilidades de ley.

La Constitución de 1979 sólo contemplaba las garantías constitucionales referidas a la Acción de Amparo, a la Acción Popular, a la Acción de Inconstitucionalidad y a la Acción de Hábeas Corpus.

#### **La Jurisprudencia de los Tribunales de Justicia**

En materia de Acciones de Amparo existe jurisprudencia del Tribunal Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia y de las Cortes Superiores. Bajo la legislación vigente, ya no es posible que la Corte Suprema falle en Acciones de Amparo, terminando éstas en una Corte Superior -en procedimiento de doble instancia y en caso que el fallo de la Corte Superior sea favorable al demandante- o ante el Tribunal Constitucional si el demandante interpone un recurso extraordinario contra la sentencia de la Corte Superior que no lo favorece. Hubo un período en que la Corte Suprema fallaba en última instancia, y otro período en que de la sentencia de la Corte Suprema se podía recurrir al Tribunal Constitucional.



Hemos agrupado la jurisprudencia escogida según que se trate de sentencias del Tribunal Constitucional, de la Corte Suprema de Justicia o de las Cortes Superiores -sin importar, en el caso de fallos de la Corte Suprema, que versen sobre Acciones de Amparo o sobre demandas de Acción Popular, aunque haciendo referencia al tipo de acción-, distinguiendo además según que la sentencia hubiera declarado la improcedencia de la demanda, o haya declarado que la demanda es infundada, y finalmente que la haya declarado fundada.

En todos los casos, por supuesto, se trata de fallos en última instancia y, por lo tanto, definitivos.

## II. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

### 2.1 Que declaran IMPROCEDENTE la Acción de Amparo

- a) Por haberse efectuado el pago, razón por la cual carece de objeto pronunciarse sobre la materia controvertida -Ordenes de Pago referidas al Impuesto a los Juegos-. (Sentencia del 26 de mayo de 1999).

El Tribunal Constitucional consideró, en fallo por demás discutible, que si se ha producido el pago, no cabe accionar en amparo pues esta acción pretende evitar la violación del derecho constitucional o eliminar la amenaza de violación.

- b) Por haberse interpuesto la Acción de Amparo sin agotar la vía previa, estando vigente el Decreto Legislativo 816 -Orden de Pago referida al Impuesto Mínimo a la Renta por diciembre de 1996, notificada el 04 de febrero de 1997-. (Sentencia del 03 de junio de 1999).

Consideramos equivocado el fallo, pues el Tribunal Constitucional sostiene que a partir de la entrada en vigencia del Código Tributario vigente -aprobado por Decreto Legislativo 816- la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) está obligada a suspender la cobranza si la Orden de Pago ha sido reclamada oportunamente, mientras que antes de dicho Decreto Legislativo no habría existido tal obligación. Este fallo ha sido reiterado en innumerables casos por el Tribunal Constitucional, con lo cual ha dejado sentado que si la notificación de la Orden de Pago se produjo antes de la vigencia del



Decreto Legislativo 816, procedía recurrir directamente en Acción de Amparo, sin agotar previamente la vía administrativa, pues según su entendimiento no había obligación de la SUNAT de suspender la cobranza. En cambio, si la notificación de la Orden de Pago se produjo durante la vigencia del Decreto Legislativo 816, hay que agotar previamente la vía administrativa, pues el Tribunal entiende que el citado Decreto obliga a la SUNAT a suspender la cobranza, con lo cual se suspende la amenaza y se evita la violación del derecho constitucional que podría ser afectado.

A nuestro entender, las normas del Decreto Legislativo 816, en materia de suspensión de cobranza, son en esencia idénticas a las que regían con anterioridad. De otro lado, resulta lamentable que el Tribunal Constitucional no aplique el principio recogido en doctrina, según el cual se debe recurrir directamente en Acción de Amparo cuando los tribunales administrativos siguen fallando reiteradamente en contra del contribuyente que puede ver afectados sus derechos constitucionales, haciendo inútil recurrir a la vía administrativa. Tratándose del Impuesto Mínimo a la Renta, se le ha hecho ver al Tribunal Constitucional que es inútil agotar previamente la vía administrativa.

- c) Por haberse interpuesto en abstracto y no frente a hechos concretos que amenazan o violan derechos constitucionales -Impuesto Mínimo a la Renta de 1995, 1996 y 1997-. (Sentencia del 12 de mayo de 1999).

El Tribunal se refiere a que el demandante no había objetado ningún acto administrativo, por no existir éste, que violara sus derechos constitucionales o los amenazara. Sin embargo, esta jurisprudencia resulta en nuestro concepto equivocada, porque no toma en cuenta que las normas tributarias del citado impuesto son autoaplicativas, de forma tal que obligaban al contribuyente a declarar y pagar el tributo y a verse afectado con sanciones en caso de no declarar y/o no pagar el impuesto, lo que doctrinariamente lo habilita para interponer una demanda de amparo sin esperar que se le notifique acto administrativo alguno.

## **2.2 Que declaran INFUNDADA la Acción de AMPARO**

- a) Por no haberse acreditado la situación de pérdida económica invocada en la demanda -existía Orden de Pago notificada antes de la vigencia del Decreto Legislativo 816 por Impuesto Mínimo a la Renta del ejercicio 1994-. (Sentencia del 3 de junio de 1999).



- b) Porque el Instituto Peruano de Seguridad Social (IPSS) estaba facultado para encargar a una entidad privada la fiscalización en base a la cual se emitieron y notificaron liquidaciones que motivaron un fraccionamiento incumplido por el fraccionante -Aportaciones al Régimen de Prestaciones de Salud-. (Sentencia del 14 de mayo de 1999).
- c) Porque para solicitar la inaplicación del Decreto Supremo 228-90-EF, que caducó el 31 de diciembre de 1990, por el que se suspendieron exoneraciones y beneficios del Impuesto General a las Ventas (IGV) para las empresas industriales de Zonas de Frontera que no habían suscrito convenio de estabilidad tributaria con el Estado, la Acción de Amparo no es la vía correspondiente pues se pretende discutir los derechos que supuestamente le fueron violados a la demandante (igualdad ante la ley, libertad de comercio e industria, jerarquía normativa y legalidad tributaria) por normas que son de carácter general y no individual. (Sentencia del 14 de abril de 1999).
- d) Porque el cierre de establecimiento por no otorgar comprobante de pago en la forma de ley, constituye una sanción prevista en la ley; porque el acta que extienden los fedatarios son prueba plena; porque se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores y porque se ha cumplido con el procedimiento legal respectivo -demanda contra la SUNAT-Chimbote para que se declare inaplicable una resolución de Oficina Zonal-. (Sentencia del 26 de mayo de 1999).

### 2.3 Que declaran FUNDADA la Acción de Amparo

- a) Se interpuso la demanda al haberse emitido una Orden de Pago por la SUNAT, notificada el 7 de marzo de 1993 por Impuesto Mínimo a la Renta del ejercicio 1992, al desestimar el crédito del 30% de la pérdida tributaria -crédito que había quedado en suspenso en virtud del Decreto Supremo 307-91-EF-.

El Tribunal Constitucional no exigió el agotamiento de la vía previa y estableció que dicho Decreto Supremo implicaba una modificación del tributo, TRASGREDIENDO EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD establecido en el Artículo 139 de la Constitución de 1979, aplicable al caso de autos, en cuanto dispone que sólo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios.





Asimismo, el referido Tribunal declaró que, en materia de Impuesto a la Renta, al establecer el hecho imponible se debe respetar y garantizar la intangibilidad del capital -o los activos netos-, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de las rentas devengadas o si afecta la fuente productora de renta, añadiendo que **el impuesto debe tener como criterio de imposición la capacidad económica real del contribuyente.**

El accionante sólo reclamó de la no aplicación del crédito del 30% porque ya había pagado el resto del Impuesto Mínimo a la Renta, pese a tener pérdidas. (Sentencia del 2 de junio de 1999).

- b) Dispuso que la Municipalidad Distrital de Independencia se abstenga de realizar obras, efectuar cobros de impuestos y tributos y de ejercer acciones coactivas contra los miembros de la Asociación demandante, mientras la autoridad competente no defina el problema de límites con la Municipalidad Distrital de San Martín de Porras.

El Tribunal Constitucional agrega que mientras subsista el problema de imprecisión en la demarcación geográfica entre ambas autoridades y éste sea resuelto por la autoridad competente, **se debe respetar, para fines tributarios y administrativos, el principio de los usos y costumbres, tal como lo acordaron, entre otros, los alcaldes de los distritos antes mencionados mediante acta de compromiso.** (Sentencia del 14 de enero de 1999).

- c) Dispuso la no aplicación, en el caso concreto, de la Primera Disposición Final del Decreto Legislativo 776, del Artículo 39 de la Ley 25160 y del Decreto Ley 25980 y se ordenó que la entidad correspondiente del Supremo Gobierno se abstenga de iniciar o continuar cualquier acción legal o administrativa destinada a satisfacer el importe del incremento del Impuesto de Promoción Municipal, contra la entidad accionante domiciliada en Zona de Selva. Estos dispositivos aumentaron del 2% al 18% dicho Impuesto.

El Tribunal Constitucional consideró que el referido incremento para operaciones exoneradas del IGV por aplicación del Artículo 71 de la Ley 23407, **supone una trasgresión al derecho de igualdad jurídica, reconocido en el inciso 2) del Artículo 2 y en el Artículo 103 de la Constitución y vulnera el principio de uniformidad en las cargas tributarias porque no es aplicable a empresas que**



realicen sus operaciones fuera de las zonas consideradas como de Frontera y de Selva.

En la misma sentencia, el Tribunal Constitucional considera que las exoneraciones otorgadas no pueden considerarse derechos constitucionales que alguien pueda titularizar. (Sentencia del 22 de octubre de 1996).

- d) Declara que el establecimiento del Impuesto Mínimo a la Renta, supone una desnaturalización desproporcionada del propio Impuesto a la Renta del Decreto Legislativo 774, ya que pretende gravar no el beneficio, la ganancia o la renta obtenida por la accionante como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, sino al capital o sus activos netos.

El Tribunal Constitucional declaró que no se observa **el respeto de los derechos fundamentales conforme lo enuncia el Artículo 74 de la Constitución, ya que:**

**a) en materia de Impuesto a la Renta, el legislador se encuentra obligado, al establecer el hecho imponible, a respetar y garantizar la conservación de la intangibilidad del capital -o los activos netos, como lo denomina la ley-, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de las rentas devengadas, o si se afecta la fuente productora de la renta, en cualquier cuantum; b) el impuesto no puede tener como elemento base de la imposición, una circunstancia que no sea reveladora de capacidad económica o contributiva, que en el caso del Impuesto Mínimo a la Renta con el que se pretende cobrar a la actora, no se ha respetado.**

Además, el Tribunal Constitucional considera que el impuesto, cuyo cobro ha sido cuestionado, **vulnera el derecho de igualdad jurídica**, ya que si en principio se pretende realizar un trato diferenciado de manera objetiva entre personas, como la accionante, que no se encuentran en relaciones de paridad con aquellas otras que sí se encuentran en capacidad de contribuir con el Impuesto a la Renta, sin embargo el medio empleado por el legislador ordinario -el establecimiento del Impuesto Mínimo a la Renta- no guarda directa e inmediata proporción con el fin que se persigue obtener, que es, en última instancia, además de tratar desigual a los desiguales, reservar la intangibilidad de la propiedad.

El Tribunal Constitucional estableció que en este caso no procedía la exigencia de agotamiento de la vía previa -porque antes del Decreto Legislativo 816 recurrir a



dicha vía contra Ordenes de Pago implicaba el pago previo-, y que no se había producido la caducidad porque el plazo no puede computarse desde que el Decreto Legislativo 774 entró en vigencia -lo que se pedía que se inaplique es el Impuesto Mínimo a la Renta previsto en el Decreto Legislativo 774-. (Sentencia del 03 de julio de 1997).

- e) En un caso similar al mencionado en el literal d) precedente (Orden de Pago por el Impuesto Mínimo a la Renta, notificada antes del Decreto Legislativo 816), el Tribunal Constitucional señaló que no es exigible el agotamiento de la vía previa, porque al intentar acceder a ella la SUNAT solicitó el pago previo, lo que **constituye una desproporcionada restricción del derecho a la tutela jurisdiccional, en sede administrativa, conforme lo reconoce el Artículo 139, inciso 3) de la Constitución de 1993, pues vulnera el derecho de toda persona a ser juzgado con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente en la determinación de sus derechos y obligaciones de orden fiscal, según se desprende de los Artículos 8, numeral 1 y 25 del Pacto de San José de Costa Rica.** Este es un argumento adicional a los mencionados en el literal d). (Sentencia del 09 de octubre de 1996).
- f) Son inaplicables a la demandante los efectos de los Decretos Supremos 229-90-EF y 277-90-EF -sobre la contribución que grava el monto asegurado por concepto de bienes patrimoniales-, entendiéndose dicha declaración en el sentido de que no es exigible la deuda tributaria pendiente ante el Estado. Dichos Decretos son de Necesidad o Urgencia pero a través de ellos no puede crearse una contribución por existir norma constitucional especial (Artículo 139) según la cual sólo por ley expresa se crean, modifican y suprimen tributos. **Se vulnera también el principio de justicia y el de no confiscatoriedad,** y por otro lado el Estado es incoherente en su sistema jurídico porque considera que la accionante tiene capacidad contributiva siendo así que, **en franco tratamiento discriminatorio,** no sólo reconoce la grave situación de su propia empresa -el Tribunal se estaba refiriendo a AeroPerú S.A., empresa del Estado, en tanto que la sentencia que estamos comentando se pronuncia sobre la demanda de una empresa privada del mismo giro-, sino que deja en suspenso todos los procesos por concepto de adeudo de la misma. (Sentencia del 08 de enero de 1998).

### III. SENTENCIAS DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA



### 3.1 Que declaran IMPROCEDENTE la Acción de Amparo

- a) Se solicitó que se declarara inaplicable el Decreto Legislativo 451, su Reglamento y normas conexas por atentar contra los derechos constitucionales previstos en los Artículos 2 incisos 2) y 14) -igualdad ante la ley y a la propiedad-, 77, 125 y 139 -soportar equitativamente las cargas establecidas por ley, la propiedad es inviolable y principio de legalidad- de la Constitución de 1979.

Se declaró improcedente la demanda porque a la fecha de resolver, el Decreto Legislativo 451 había sido derogado.

Hubo voto en discordia de dos Vocales para que se declarara fundada la demanda porque el Decreto Legislativo 451 generaba un régimen discriminatorio y atentaba contra los principios de la tributación previstos en el Artículo 139 de la Constitución de 1979; porque el Poder Ejecutivo se había apartado de la ley delegante al crear un impuesto que no tomaba en consideración la capacidad contributiva de las personas; y, porque aun cuando el Decreto Legislativo 451 fue derogado era necesario declarar la inaplicación del mismo mientras estuvo vigente.

En nuestra opinión, el voto en discordia es el que se ciñe a la Constitución. Resulta sorprendente el argumento de los Vocales que en mayoría aprobaron la sentencia, pues es evidente que la circunstancia de haber sido derogado el dispositivo que creaba el tributo, no impedía al órgano administrador del mismo la cobranza de dicho tributo por los períodos en que el Decreto Legislativo 451 estuvo vigente.

(Sentencia de la Sala de Derecho Constitucional y Social del 16 de abril de 1993).

### 3.2 Que declaran INFUNDADA la Acción de Amparo

- a) Respecto de la Contribución Patrimonial de Solidaridad regulada por los Decretos Supremos 231-90-EF y 283-90-EF. Como dichos Decretos Supremos tienen rango de ley (Artículo 211, inciso 20) de la Constitución de 1979), la Corte señaló que no vulneran el principio de reserva legal establecido en el Artículo 139 de dicha Constitución -ver como en este caso el criterio de la Corte es exactamente contrario al expuesto por el Tribunal Constitucional según aparece



del punto 2.3 f).- Hubo voto en discordia de dos Vocales, porque se declare fundada la Acción de Amparo, debido a que según el Artículo 139 de la Constitución dicha Contribución requería de ley expresa -señalando dichos Vocales un criterio concordante como el que acabamos de mencionar tuvo el Tribunal Constitucional-. (Sentencia del 15 de julio de 1993).

### 3.3 Que declaran FUNDADA la Acción de Amparo

- a) Por Edictos del Concejo Provincial de Piura, del año 1991, se había creado un tributo para gravar la venta de pasajes aéreos a la ciudad de Lima y la venta de pasajes terrestres a cualquier ciudad del país. La Corte resolvió que se trata de un impuesto que no puede ser creado por los gobiernos locales, por lo que se viola el **principio de legalidad** previsto en el Artículo 139 de la Constitución de 1979. (Sentencia del 12 de agosto de 1993).
- b) En la acción de amparo se solicitaba la no aplicación del Decreto Legislativo 646, modificado por el Decreto Legislativo 661, que creó una contribución especial que gravaba la propiedad de acciones y participaciones en el capital social de las empresas establecidas o ubicadas en el país y la propiedad de acciones laborales. La Corte no exigió el agotamiento de la vía previa y declaró que dichos Decretos Legislativos son incompatibles con la Constitución de 1979, al rebasar los límites de la ley autoritativa, que mandó perfeccionar el sistema tributario, con lo cual **atentaban contra el principio de legalidad aparte de violar los principios de justicia y no confiscatoriedad**. (Sentencia del 18 de junio de 1996).

### 3.4 Que declaran IMPROCEDENTE una Acción Popular

- a) El demandante pedía la declaración de inconstitucionalidad e ilegalidad de dos Edictos, uno del año 1990 y otro del año 1991, del Concejo Provincial de Piura, sobre venta de pasajes interprovinciales, por constituir impuestos que no podían ser creados por Edicto. El Concejo violó el **principio de legalidad**.

Se declaró la improcedencia de la demanda, porque los Edictos tuvieron vigencia solamente hasta el 31 de diciembre de 1992, careciendo de objeto pronunciarse sobre la materia controvertida. (Sentencia del 19 de setiembre de 1993).

Debemos comentar lo equivocado del fallo por la razón antes expuesta en el punto

3.1 a), pues la circunstancia de que el Edicto hubiera dejado de tener vigencia no impedía que, con posterioridad a la derogatoria, el Concejo pudiera cobrar el impuesto indebidamente creado por él por los períodos en que el Edicto estuvo vigente.

### 3.5 Que declara FUNDADA la Acción Popular

- a) Declarando la inconstitucionalidad e ilegalidad del Edicto de 24 de setiembre de 1984, que creó la tasa de embarque municipal por el uso del aeropuerto de Arequipa, **por trasgredir el principio de legalidad** consagrado en la Constitución de 1979. De otro lado, la Corte declaró que la Ley 24968 que regula la Acción Popular no exige el agotamiento de las vías previas. (Sentencia del 24 de junio de 1993).
- b) Declarando la inconstitucionalidad del Edicto Municipal 001-87-CDSB-A que creó un derecho por autorización municipal temporal para ocupar el retiro municipal para uso comercial. La Corte declaró que si bien las municipalidades tienen potestad para establecer restricciones o modalidades en el uso de los bienes privados, como es el caso de respetar un área de retiro, esto no implica que dicha área pase a ser propiedad pública o municipal y, por lo tanto, el aludido derecho es en realidad un impuesto que las municipalidades no pueden crear, **violándose así el principio de legalidad**. (Sentencia del 05 de setiembre de 1994).

### 3.6 Casos especiales resueltos por la Corte Suprema de Justicia (Sala Civil Transitoria)

Mediante dos Resoluciones del 5 de enero de 1999, la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia ha señalado que el Tribunal Fiscal no tiene competencia para calificar las demandas dirigidas a dicha Sala y, por lo tanto, no debe declarar la inadmisibilidad ni la improcedencia de tales demandas. El Artículo 138 de la Constitución vigente establece que la potestad de administrar justicia se ejerce por el Poder Judicial, a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y las leyes, reconociendo la unidad y exclusividad de la función jurisdiccional, por lo que ninguna autoridad, cualquiera que sea su rango o denominación, puede avocarse al conocimiento de causas pendientes ante el órgano jurisdiccional, conforme al segundo párrafo del Artículo 4 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.



La Sala agregó que el Artículo 157 del Código Tributario, que confiere al Tribunal Fiscal la facultad de declarar inadmisibles las demandas, afecta el artículo 138 de la Constitución.

#### IV. SENTENCIAS DE LAS SALAS CORPORATIVAS TRANSITORIAS ESPECIALIZADAS EN DERECHO PÚBLICO (CORTES SUPERIORES)

##### 4.1 Que declaran FUNDADA la Acción de Amparo

- a) Se había interpuesto una demanda contra liquidaciones y recibos de cobranza por Arbitrios de Limpieza Pública, Parques y Jardines y Serenazgo de la Municipalidad de Lima Metropolitana. La Sala resolvió que resultaba evidente que los arbitrios fueron aumentados en exceso, **en contravención de la ley** que permite su incremento por variación del costo de los servicios pero con el tope de la variación del Índice de Precios al Consumidor. (Sentencia del 31 de mayo de 1999, expedida por la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público de Lima).
- b) La Sala declaró que al fijar los incisos a) y b) del Artículo 11 del Decreto Supremo 095-96-EF la tasa del Impuesto Selectivo al Consumo por cada una de las máquinas tragamonedas, **se violó el principio de legalidad** consagrado en el Artículo 74 de la Constitución vigente. (Sentencia del 15 de junio de 1998, expedida por la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público de Lima).
- c) En relación con el Impuesto a los Juegos se declararon inaplicables las normas contenidas en los Artículos 50 y 51 del Decreto Legislativo 776, modificado por la Ley 26812, por ser ilegales e incompatibles con la Constitución vigente, pues violan **los principios de no confiscatoriedad e igualdad consagrados por la Constitución y las normas y principios del derecho tributario**. La Sala declaró que no cabe exigir el agotamiento de la vía previa porque el impuesto es de periodicidad mensual y de carácter autoaplicativo, lo que hace que los accionantes deben mensualmente presentar declaración jurada y pagar el impuesto y los hace pasibles de multas y de la expedición de Ordenes de Pago e inicio de procedimientos de cobranza coactiva. La Sala agrega que la Ley 26812 no subsanó la



violación al **principio de igualdad**, pues si bien estableció la tasa del impuesto basta comparar el trato discriminatorio entre quienes explotan máquinas tragamonedas y quienes realizan rifas, sorteos, bingos y loterías. (Sentencia del 10 de marzo de 1998, expedida por la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público de Lima).

- d) La Sala declaró que, de acuerdo con el **principio de legalidad** reconocido en el inciso d) del numeral 24 del Artículo 2 de la Constitución de 1993, en el ámbito de las infracciones y sanciones administrativas el principio de legalidad supone que la ley fije por lo menos los elementos esenciales para la configuración de la infracción y la naturaleza y límites de la sanción aplicable. El régimen de división de poderes consagrado en la Constitución obliga al Estado peruano a tipificar mediante ley (o norma con rango de ley) los delitos y penas y las infracciones o sanciones administrativas. En el ámbito de estas últimas el Poder Ejecutivo sólo puede ejercitar su potestad reglamentaria dentro de los límites que en cuanto al tipo de infracciones y naturaleza y extensión de las sanciones haya fijado la ley. (Sentencia del 15 de abril de 1998, expedida por la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público de Lima).

## V. CONCLUSIONES

5.1 En las Acciones de Amparo, el Tribunal Constitucional ha sentado los siguientes criterios:

- a) Si ya se efectuó el pago de la deuda tributaria la demanda es improcedente.
- b) Cuando se han notificado Ordenes de Pago en plena vigencia del Decreto Legislativo 816, el demandante debe previamente agotar la vía administrativa pues en ésta tendrá que suspenderse la cobranza.

En cambio, si las Ordenes de Pago han sido notificadas antes de la vigencia del Decreto Legislativo 816, no hay necesidad de agotar la vía previa y se puede recurrir directamente en amparo.

Consideramos que si bien estos criterios han sido aplicados tratándose de tributos administrados por la SUNAT, tendrían que repetirse en el caso de tributos administrados por otros órganos.





- c) No cabe interponer una demanda de amparo en abstracto sino solamente frente a hechos concretos que amenazan o violan derechos constitucionales.
- d) Tratándose de Impuesto Mínimo a la Renta, la demanda debe ser declarada infundada si no se ha acreditado la situación de pérdida económica invocada.
- e) El IPSS tiene facultad legal para encargar a una entidad privada la fiscalización de aportaciones a dicha entidad.
- f) Debe declararse infundada la demanda de amparo cuando se solicita la inaplicación de un Decreto Supremo que suspendió exoneraciones y beneficios tributarios, porque para discutir los derechos que supuestamente le fueron violados a la demandante por normas que son de carácter general y no individual, la Acción de Amparo no es la vía pertinente.
- g) Se declara infundada la demanda de amparo interpuesta para evitar un cierre de establecimiento por no otorgar comprobante de pago en la forma de ley, por las siguientes razones: porque el cierre es una sanción prevista en la ley; porque el acta extendida por el fedatario es prueba plena; porque se presume la veracidad de lo que dice el fedatario; y, porque se ha cumplido con el procedimiento legal respectivo.
- h) El Decreto Supremo que suspendió la aplicación de un crédito contra el Impuesto Mínimo a la Renta, transgrede el principio de legalidad establecido en el Artículo 139 de la Constitución de 1979. El Tribunal Constitucional interpretó que bajo la Constitución de 1979 no era posible tal suspensión por la vía de un Decreto Supremo dictado por el Poder Ejecutivo en uso de la facultad que le concedía el inciso 20 del Artículo 211 de dicha Constitución.
- i) El Impuesto a la Renta respeta y garantiza la intangibilidad del capital o de los activos netos. Eso no ocurre con el Impuesto Mínimo a la Renta, pues éste absorbe una parte sustancial de las rentas devengadas o afecta la fuente productora de renta, sin tener como criterio de imposición la capacidad económica real del contribuyente.
- j) En caso de tributos creados y/o administrados por los Gobiernos Locales, respecto de los cuales dos o más municipalidades distritales se consideran



competentes para cobrarlos debido a que existen problemas limítrofes y que dichas municipalidades se disputan la jurisdicción sobre determinadas áreas, el Tribunal Constitucional declaró que mientras subsistiera el problema de demarcación geográfica se debía respetar, para fines tributarios y administrativos, los usos y costumbres.

- k) El incremento del Impuesto de Promoción Municipal, del 2% al 18%, en Zona de Selva, transgrede el derecho de igualdad jurídica y vulnera el principio de uniformidad en las cargas tributarias porque no es aplicable a empresas que realicen sus operaciones fuera de las zonas consideradas como de Frontera y de Selva.
- l) El Impuesto Mínimo a la Renta desnaturaliza de manera desproporcionada el propio Impuesto a la Renta del Decreto Legislativo 774, porque no grava el beneficio, la ganancia o la renta obtenida como consecuencia del ejercicio de una actividad económica, sino al capital o los activos netos de la empresa, por lo que implica una violación de los derechos fundamentales que consagra la Constitución.

En relación con el mismo impuesto, el Tribunal ha dejado establecido que aquél no puede tomar como elemento base de la imposición una circunstancia que no es reveladora de capacidad económica o contributiva.

Asimismo, el Tribunal ha declarado que dicho impuesto vulnera el derecho de igualdad jurídica porque el citado tributo no guarda directa ni inmediata proporción con el fin que se persigue obtener, que es, en última instancia, además de tratar desigual a los desiguales, reservar la intangibilidad de la propiedad.

- m) La contribución que grava el monto asegurado por concepto de bienes patrimoniales, establecida por un decreto de necesidad o urgencia, vulnera los principios de justicia y de no confiscatoriedad, porque por la vía de dichos decretos la Constitución de 1979 no permitía crear tributos.
- n) Si el Estado reconoce la existencia de capacidad contributiva de una empresa privada, y por esa vía la grava con un tributo, pero en cambio no cobra ese tributo a una empresa que realiza la misma actividad pero que es de propiedad del Estado, sobre la base de que la actividad se encuentra en crisis, está actuando de manera incoherente y estableciendo un tratamiento discriminatorio contra la empresa privada.



**5.2** En las Acciones de Amparo, la Corte Suprema de Justicia ha aplicado los siguientes criterios:

- a) Una demanda es improcedente si a través de ella se solicita la inaplicación de un tributo derogado.
- b) Es infundada la Acción de Amparo que pretende que se inaplique la Contribución Patrimonial de Solidaridad regulada por dos Decretos Supremos dictados al amparo del inciso 20) del Artículo 211 de la Constitución de 1979, porque dichos Decretos Supremos tienen rango de ley y no vulneran el principio de reserva legal establecido en el Artículo 139 de la Constitución.
- c) Un Concejo Provincial no puede crear impuestos por Edicto, pues ello implicaría violar el principio de legalidad. Los edictos por los que se creó un tributo para gravar la venta de pasajes aéreos y de pasajes terrestres, en realidad crearon un impuesto.
- d) La Contribución Especial creada por el Decreto Legislativo 646 es incompatible con la Constitución porque rebasó los límites de la ley autoritativa que mandó perfeccionar el sistema tributario. En consecuencia, dicho dispositivo atenta contra el principio de legalidad y viola los principios de justicia y no confiscatoriedad.
- e) Se declara improcedente una Acción Popular mediante la que se solicitaba la declaración de inconstitucionalidad e ilegalidad de dos Edictos, en razón de que estos ya habían sido derogados.
- f) Es fundada la Acción Popular y, por lo tanto, se declara la inconstitucionalidad e ilegalidad de un Edicto que creó la tasa de embarque municipal por el uso del aeropuerto de Arequipa. El tributo creado es un impuesto y el Edicto que lo creó transgrede el principio de legalidad.
- g) Se declara fundada la Acción Popular que pedía la declaración de inconstitucionalidad de un Edicto que creó un derecho por autorización municipal temporal para ocupar el retiro municipal para uso comercial. El área de retiro sigue siendo un bien privado y el derecho creado es en realidad un impuesto que las municipalidades no pueden crear, por lo que el Edicto viola el principio de legalidad.



h) El Artículo 157 del Código Tributario, que confiere al Tribunal Fiscal la facultad de declarar inadmisibles las demandas contencioso administrativas, afecta el Artículo 138 de la Constitución. El Tribunal Fiscal no tiene competencia para calificar las demandas dirigidas a la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de la República.

**5.3** Las Salas Corporativas Transitorias Especializadas en Derecho Público han sentado los siguientes principios en materia de Acción de Amparo:

- a) Debe declararse fundada la Acción de Amparo cuando los Arbitrios de Limpieza Pública, Parques y Jardines y Serenazgo han sido aumentados en exceso, en contravención de la ley que fija topes para dicho incremento.
- b) Debe declararse fundada la Acción de Amparo para que se inaplique el Impuesto Selectivo al Consumo por cada máquina tragamonedas, porque la tasa de ese Impuesto fue fijada por Decreto Supremo en violación del principio de legalidad consagrado en el Artículo 74 de la Constitución vigente.
- c) Debe declararse fundada la Acción de Amparo para que se inapliquen las normas que regulan el Impuesto a los Juegos por ser violatorias de los principios de no confiscatoriedad e igualdad consagrados por la Constitución, y de las normas y principios del Derecho Tributario. El principio de igualdad no ha sido subsanado por la Ley 26812, que estableció la tasa del impuesto, porque siguió existiendo un trato discriminatorio para quienes explotan máquinas tragamonedas respecto de quienes realizan rifas, sorteos, bingos y loterías.
- d) Las normas que regulan el Impuesto a los Juegos son autoaplicativas -es decir, el contribuyente está obligado, una vez que entró en vigencia la norma, a presentar declaraciones juradas mensuales y a pagar el impuesto sin intervención del órgano administrador, y en caso de no hacerlo es pasible de multas, así como de la expedición de Ordenes de Pago e inicio de procedimientos de cobranza coactiva-razón por la cual procede la demanda de amparo sin exigencia de agotamiento de la vía previa ni de acto administrativo previo.
- e) Las infracciones y sanciones administrativas deben ser reguladas por ley. Esta cuando menos debe fijar los elementos esenciales para la configuración de la infracción y la naturaleza y límites de la sanción aplicable. El Poder Ejecutivo sólo puede ejercitar su potestad reglamentaria dentro de los límites que en cuanto al



tipo de infracciones y naturaleza y extensión de las sanciones haya fijado la ley.

**5.4** A nuestro juicio, el Tribunal Constitucional se equivoca en los siguientes casos:

- a) Cuando declara improcedente una Acción de Amparo para que se inapliquen determinadas normas tributarias, por razón de que el demandante ya había pagado la deuda tributaria. El hecho del pago no debe interferir en la conclusión respecto a si hay o no violación de un derecho constitucional. Si la violación existe, la demanda debería declararse fundada y ordenar el reintegro del monto pagado.
- b) Cuando establece una distinción que no surge de las normas objeto de comparación, consistente en que antes del Decreto Legislativo 816 no había necesidad de agotar la vía previa para impugnar Ordenes de Pago porque la SUNAT no suspendería la cobranza en caso de iniciarse el procedimiento administrativo, en tanto que a partir de la vigencia del citado Decreto Legislativo la SUNAT tiene que proceder a la suspensión por lo que debe agotarse la vía previa antes de recurrir a un amparo.

En nuestra opinión, no hay tal diferencia entre las normas del Decreto Legislativo 816 y las normas anteriores, que justifiquen ese doble criterio del Tribunal Constitucional.

- c) Cuando declara improcedentes las demandas de amparo, aduciendo que ellas no pueden interponerse en abstracto sino solamente frente a hechos concretos que amenazan o violan derechos constitucionales.

El Tribunal ignora que la gran mayoría de normas tributarias son autoaplicativas -es decir, para usar un lenguaje tributario, el sujeto pasivo tiene que autodeterminar la obligación, cuantificándola y pagándola sin esperar acto administrativo alguno-, por lo que, como bien lo ha establecido la Sala Corporativa Transitoria Especializada en Derecho Público de Lima, no cabe exigir el agotamiento de la vía previa ni acto administrativo alguno pues el contribuyente debe declarar y pagar el tributo por propia iniciativa y de no hacerlo queda enfrentado a la imposición de multas, la notificación de Ordenes de Pago y la iniciación de procedimientos de cobranza coactiva.

- d) Cuando establece que el IPSS legalmente está facultado para que una entidad



privada fiscalice los tributos que dicha entidad administraba.

- e) Cuando en el caso del Impuesto Mínimo a la Renta, tratándose de Ordenes de Pago que han sido notificadas dentro de la vigencia del Decreto Legislativo 816, ha declarado improcedente innumerables demandas de amparo, exigiendo el agotamiento de la vía previa sin tener en cuenta la inutilidad de dicha vía, en abierta oposición a lo que la doctrina uniformemente establece sobre el particular. Se le ha demostrado al Tribunal Constitucional que es inútil recurrir a la vía administrativa porque tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal continúan resolviendo sobre la base de la constitucionalidad de las normas que regulan el Impuesto Mínimo a la Renta, lo que además queda demostrado porque en las demandas de amparo el Procurador de la SUNAT y el del Ministerio de Economía y Finanzas se apersonan siempre para defender invariablemente la constitucionalidad de tales normas.

**5.5** La Corte Suprema Justicia, en nuestra opinión, ha actuado equivocadamente:

- a) Cuando declara improcedentes las demandas de amparo en que se solicita se inapliquen las normas inconstitucionales referidas a un determinado tributo, argumentando que al momento de expedirse la sentencia dichas normas ya estaban derogadas, propiciando en esta forma que el órgano administrador del tributo derogado pudiera continuar cobrando el tributo al fiscalizar períodos en los que tales normas estaban vigentes.
- b) Cuando declara improcedente una demanda de Acción Popular a través de la cual se solicitaba la declaración de inconstitucionalidad e ilegalidad de dos Edictos que habían creado impuestos en contravención del principio de legalidad, argumentando que tales Edictos ya se encontraban derogados a la fecha en que la sentencia se estaba emitiendo.

**5.6** A través de los fallos de las Salas de la Corte Superior, cuando ellos han sido definitivos, se puede constatar, en nuestra opinión, una apreciación más cabal sobre la doctrina que inspira las Acciones de Amparo, frente a los criterios utilizados por el Tribunal Constitucional y por la Corte Suprema de Justicia.

Así, por ejemplo, cabe destacar, entre otros, los fallos que las Salas Corporativas Transitorias Especializadas en Derecho Público de Lima han expedido en materia del Impuesto a los Juegos, al señalar que en el caso de normas tributarias



autoaplicativas no debe exigirse el agotamiento de la vía previa ni, para su procedencia, que se interpongan solamente cuando ya existe un acto administrativo que persiga afectar al demandante.

Igualmente, cabe destacar como positivo lo resuelto por dicha Sala en cuanto al principio de legalidad aplicable tratándose de infracciones y sanciones administrativas, lo que por lo demás debería llevar, por ejemplo, a que las Cortes Superiores declaren fundadas aquellas Acciones de Amparo interpuestas por los contribuyentes contra las normas que establecían multas de carácter tributario no previstas en la ley.

**5.7** También es posible constatar que los tribunales de justicia adoptan criterios contrarios entre sí. Así, por ejemplo:

a) Mientras el Tribunal Constitucional no toma en cuenta el carácter de autoaplicativas de muchas normas tributarias, declarando improcedentes las demandas de amparo cuando no ha habido un acto administrativo previo ni agotamiento de la vía previa, con mejor criterio -como ya se dijo-, la Corte Superior de Lima no ha exigido el acto administrativo previo ni el agotamiento de la vía previa, justamente en razón del carácter autoaplicativo de las normas cuya inaplicación se solicita mediante la demanda de amparo.

b) Mientras el Tribunal Constitucional ha declarado fundadas Acciones de Amparo interpuestas contra Decretos Supremos dictados al amparo del inciso 20) del Artículo 211 de la Constitución de 1979, al considerar que a través de dichos instrumentos legales no se puede ejercer la potestad tributaria, la Corte Suprema de Justicia ha considerado que tales instrumentos resultan idóneos para el ejercicio de la potestad tributaria y, por lo tanto, no vulneran el principio de reserva legal. En ambos casos se está fallando con arreglo a la Constitución de 1979.

**5.8** Constituye una novedad el fallo del Tribunal Constitucional en que invoca los usos y costumbres para resolver sobre quién debe cobrar tributos creados y/o administrados por los Gobiernos Locales, cuando dos o más municipalidades distritales se consideran competentes.

**5.9** El principio de legalidad es el invocado con mayor frecuencia en las ejecutorias que declaran fundadas las demandas de Amparo y de Acción Popular. Se ha



establecido la transgresión del principio de legalidad cuando:

- a) Por Edicto se crean impuestos.
- b) Por Decreto Legislativo se ha creado un tributo rebasando los alcances de la ley autoritativa.
- c) Por Decreto Supremo dictado al amparo del inciso 20) del Artículo 211 de la Constitución de 1979, se ha ejercido la potestad tributaria. Empero, hemos visto que éste es un criterio del Tribunal Constitucional contrario al que ha seguido la Corte Suprema de Justicia.
- d) Por Ordenanza Municipal se han aumentado arbitrios por encima de los topes de incrementos fijados por ley.
- e) Por Decreto Supremo se ha fijado la tasa de un impuesto.
- f) Por norma distinta a la ley se han regulado las infracciones y sanciones administrativas.

**5.10** En varias ejecutorias se ha invocado la transgresión del derecho de igualdad jurídica. Dichas ejecutorias han señalado la transgresión de dicho derecho -que debería englobarse dentro de los principios de justicia y de respeto a los derechos fundamentales de la persona, recogidos por la Constitución vigente, y dentro de los principios de justicia y equidad en las cargas tributarias, previstos en la Constitución de 1979- cuando:

- a) Se ha incrementado el Impuesto de Promoción Municipal, del 2% al 18%, para las empresas que realizan sus operaciones en Zonas de Frontera y de Selva.
- b) Por el Impuesto Mínimo a la Renta se ha pretendido tratar de manera desigual a los desiguales, pero afectando la intangibilidad de la propiedad.

**5.11** También, en nuestra opinión, se ha hecho referencia a la violación del principio de justicia, aunque no necesariamente denominándolo así, cuando:

- a) Se ha establecido que el incremento del Impuesto de Promoción Municipal para





empresas de zonas de frontera y de selva, vulnera el principio de uniformidad en las cargas tributarias.

- b) Se ha establecido que por la vía de un instrumento legal no idóneo se crea un tributo.
- c) Se ha establecido la existencia de un tratamiento discriminatorio contra la empresa privada, al comparar la tributación que la afecta con la que grava a una empresa de la misma actividad pero que es de propiedad del Estado.
- d) Se ha establecido que la Ley 26812 mantiene el trato discriminatorio, en relación con el Impuesto a los Juegos, para quienes explotan máquinas tragamonedas frente a quienes realizan rifas, sorteos, bingos y loterías.

**5.12** Se ha declarado de manera expresa la violación del principio de no confiscatoriedad cuando se ha creado un tributo por decreto de necesidad o urgencia.

De alguna manera, puede considerarse invocado tácitamente el principio de no confiscatoriedad, cuando el Tribunal Constitucional, respecto del Impuesto Mínimo a la Renta, ha dejado sentado el criterio -reiterado en innumerables sentencias- de que dicho tributo no toma en cuenta la capacidad económica real del contribuyente sino más bien una circunstancia ajena a tal capacidad.

## VI. RECOMENDACIONES

**6.1** Debe modificarse la legislación relativa a la Acción de Amparo a efectos de dejar claramente establecido lo siguiente:

- a) En los casos en que sea inútil recurrir previamente a la vía administrativa, debido a la insistencia en fallos administrativos que no se pronuncian sobre la inconstitucionalidad de las normas tributarias, procede interponer demanda de amparo sin la exigencia del agotamiento de la vía previa.
- b) Que la circunstancia de que la deuda tributaria haya sido pagada, no impide que se interponga la demanda de amparo, y que en caso ésta sea declarada fundada se debe proceder al reintegro de lo pagado.



- c) Que cuando las normas tributarias implican que el deudor tenga que autodeterminar la obligación y pagarla sin esperar acto administrativo alguno, procede la interposición de la demanda desde el momento en que está en vigencia la norma y aunque no exista acto administrativo que amenace o viole los derechos constitucionales del demandante.
  - d) Que si al momento de expedir sentencia en una demanda de amparo la norma cuestionada ya ha sido derogada, los tribunales deben pronunciarse sobre el fondo del asunto y -de ser inconstitucionales dichas normas- declarar fundada la demanda, para evitar que el órgano administrador del tributo exija el pago de éste respecto de períodos en los que tales normas estuvieron vigentes.
- 6.2** La legislación pertinente a las acciones de garantía debe establecer requisitos exigentes para integrar los tribunales encargados de fallar sobre las respectivas demandas. Estas exigencias tienen que estar relacionadas con la especialización y experiencia en materia tributaria y de acciones de garantía. A su vez, dicha legislación debe exigir la permanente actualización de quienes integren tales tribunales, en materia tributaria y de acciones de garantía. Todo ello para lograr que en el futuro la jurisprudencia sea uniforme y con rico contenido técnico.
- 6.3** Dada la importancia de las cantidades involucradas en las demandas en que se ejercitan las acciones de garantía, más que en otras especialidades se requiere no solamente la creación de salas especializadas sino también que éstas sean totalmente independientes del poder político.

