**El Principio de Reserva de Ley en materia tributaria según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional**

Antenor José Escalante Gonzáles[[1]](#footnote-1)

**I. Introducción**

En el presente trabajo se hace un recuento en orden cronológico de las sentencias que ha emitido el Tribunal Constitucional peruano respecto del principio de reserva de ley en materia tributaria.

Del mismo modo, se explicará como el Tribunal Constitucional ha ido desarrollando los alcances de este principio. Primero vinculándolo con el principio de legalidad en materia tributaria y, posteriormente, diferenciándolo y estableciendo su contenido a partir del artículo 74° de la Constitución Política del Estado de 1993, para posteriormente establecer modalidades de reserva de ley y su aplicación en diferentes impuestos, así como en mecanismos de intervención de terceros para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**II. Método**

En este orden de ideas, el presente estudio plantea como método un análisis histórico y a la vez conceptual de la evolución del tratamiento del principio de reserva de ley según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Asimismo, se abordará como determinadas figuras tributarias, aun cuando van arropadas en una norma, el control constitucional del principio de reserva ley determina su legitimidad o falta de ella en su aplicación.

**III. Análisis**

El principio tributario de reserva de ley se encuentra previsto en el artículo 74° de nuestra Carta Magna, constituyéndose como un verdadero límite esencial y garantía frente a la potestad tributaria del Estado.

Si bien su contenido está previsto en el propio texto Constitucional, los límites que los diferencian del principio de legalidad siempre han sido materia de discusión doctrinal, tanto a nivel nacional como también en la doctrina extranjera. Esta circunstancia también se ha visto reflejada en las resoluciones expedidas por el Tribunal Constitucional.

No obstante, el desarrollo histórico de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (a lo que se avocará el presente trabajo), viene de menos a más: de un concepto general de reserva de ley y principio de legalidad en forma conjunta (esto es, que cuando se vulneraba uno de ellos, el otro principio resultaba también afectado), se pasa a una etapa de distinción conceptual y, profundizando más, se llega a distinguir modalidades de reserva tributaria, se evalúa su aplicación o no en diversos impuestos y en mecanismos de intervención de terceros para el cumplimiento de las obligaciones tributarias (tales como las percepciones o las detracciones).

Como se apreciará, el desarrollo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de reserva de ley también contribuyó a corregir la función normativa (tanto legislativa como reglamentaria), en la medida que el Supremo Intérprete de la Constitución, a través de sus jurisprudencias, identificó y diferenció en los casos específicos sometidos a su conocimiento las materias cuya regulación corresponde a ley y no a una norma de inferior o menor jerarquía.

En consecuencia, se hace necesario realizar el recuento del desarrollo jurisprudencia del Tribunal Constitucional respecto del principio de reserva de ley.

A través de la STC 00022-2000-AA/TC, de 29/03/2000, el Tribunal Constitucional señaló que el establecimiento de la alícuota del Impuesto Selectivo al Consumo a las máquinas tragamonedas mediante el Decreto Supremo 095-96-EF vulneraba el principio de reserva de ley, siendo ésta una de las razones por las cuales declaró fundada la demanda de amparo:

2. Que el artículo 74° de la Constitución vigente establece que los tributos se crean, modifican o derogan exclusivamente por ley o decreto legislativo; que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley; y, que no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece dicho artículo. Asimismo, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, Decreto Legislativo N.° 816 -aplicable al caso de autos- señala que sólo por Ley o Decreto Legislativo se puede crear, modificar y suprimir tributos; así como señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota. Y, por lo tanto, el establecimiento de la alícuota del Impuesto Selectivo al Consumo a las máquinas tragamonedas mediante el Decreto Supremo N.° 095-96-EF vulnera el principio de legalidad o de reserva de la ley, contemplado en el precitado artículo de la Constitución.

Como se aprecia, el Tribunal Constitucional señala que el hecho que la alícuota del impuesto se establezca por decreto supremo vulnera “[…] el principio de legalidad o de reserva de ley […]”, con lo cual queda claro que no distingue entre el contenido de ambos principios y que, más bien, los trata como si fueran uno solo.

Igual criterio (no distinción de los diferentes contenidos de los principios de legalidad y de reserva de ley) se encuentra contenido en la STC 323-2001-AA/TC, del 23/07/2002, STC 930-2001-AA/TC, del 14/08/2002, STC 00022-2000-AA/TC, del 29/03/2000, entre otras sentencias.

Luego, llama la atención la STC 00489-2000-AA/TC, del 05/06/2003, en la cual el Tribunal Constitucional, señala como contenido del principio de legalidad un desarrollo que corresponde al contenido del principio de reserva de ley:

5.      Constituye punto central de la controversia dilucidar si el Decreto Legislativo N.° 821, al no establecer un porcentaje específico por concepto del ISC a las máquinas tragamonedas y otros juegos electrónicos que entreguen premios canjeables en dinero (materia que sí especifica el Reglamento), implica la transgresión del principio de legalidad tributaria (artículo 74º de la Constitución y Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario), que reserva la creación de un tributo a una norma con rango legal. Este Tribunal considera que el principio de legalidad abarca la determinación de todos los elementos que configuran un tributo (es decir: el supuesto de hecho, la base imponible, los sujetos de la relación tributaria –acreedor y deudor–, el agente de retención y la percepción y alícuota), los cuales deben estar precisados o especificados en la norma legal, sin que sea necesaria la remisión –expresa o tácita– de un Reglamento o norma de inferior jerarquía, como ocurre en el caso de autos. En tal sentido, este Colegiado estima que se ha vulnerado el principio de legalidad tributaria.

Con ello, se evidenciaría que, para el Tribunal Constitucional, no solo el contenido de los principios de reserva de ley y del principio de legalidad eran similares, sino que el principio de legalidad subsume al principio de reserva de ley (o, algo parecido).

Mas adelante, fuera del ámbito del Impuesto a los Casinos y Tragamonedas, con ocasión de pronunciarse sobre el Impuesto Selectivo al Consumo a los cigarrillos, el Tribunal Constitucional mediante la sentencia 01311-2000-AA/TC del 19/06/2001, aseveró que se vulnera el principio constitucional tributario de reserva de ley cuando los montos fijos del Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los cigarrillos se fijan a través de un decreto supremo (Decreto Supremo 158-99-EF):

2. La Cuarta Disposición Final de la Ley N° 27039 que modificó el Decreto Legislativo N° 821, Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, establece que por Decreto Supremo, refrendado por el Ministerio de Economía y Finanzas, se expedirá el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

El Decreto Supremo N° 055-99-EF, en base a la Cuarta Disposición Final citada, aprueba el Texto Único Ordenado del Impuesto Selectivo al Consumo, y en su artículo 61° dispone que por Decreto Supremo, refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar los montos fijos, así como los bienes de los Apéndices III y IV. El Decreto Supremo N° 045-99-EF sustituye el sistema ad-valoren por el específico, en lo que atañe a los cigarrillos y el Decreto Supremo N° 158-99-EF modifica los montos fijos.

La empresa demandante argumenta que lo anterior viola el principio de Reserva Legal, consagrado en el artículo 74° de la Constitución y que también se vulneran acuerdos internacionales de los que el Perú es parte, como el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio, artículo III 1,2,4 y artículo VII y el Acuerdo de Cartagena en su artículo 74°.

Frente al argumento del Ministerio de Economía y Finanzas que no se ha violado el principio de reserva legal, pues el propio Decreto Legislativo N° 821,anterior a la Ley N° 27039, establecía la facultad del Ejecutivo para determinar las "condiciones" inherentes al tributo y frente al argumento de la SUNAD, que el Decreto Supremo N° 055-99-EF, en su artículo 61° permite que por Decreto Supremo el Ministerio de Economía y Finanzas modifique las tasas y los montos fijos, así como los bienes de los Apéndices III y/o IV, sujetos al Impuesto Selectivo al Consumo debe considerarse que el artículo 74° de la Constitución señala que los tributos se crean, modifican o derogan "exclusivamente" por ley o decreto legislativo, en caso de delegación de facultades y por ende, la autorización que hace el Decreto Supremo N° 055-99- EF, al Ministerio de Economía y Finanzas, para modificar los "montos" del Impuesto Selectivo al Consumo aplicables a los cigarrillos por medio de otro Decreto Supremo, vulnera el principio de reserva legal consagrado en el artículo 74° de la Constitución. Por otra parte, la modificación de los montos que debe pagar el contribuyente es tanto o más importante que la imposición de un nuevo impuesto, pues al contribuyente le interesa sobretodo "cuánto" debe pagar.

El sustento constitucional del Principio de Legalidad es la separación del poder político en distintos órganos constitucionales, cada uno de ellos con funciones exclusivas y excluyentes, y por ello se prohibe que el Poder Ejecutivo, a través de Decretos Supremos, cree, modifique o suprima impuestos, lo que comprende la modificación de los montos de los impuestos; no sólo las autoridades políticas -como lo explica el profesor Peter Háberle- se inclinan por naturaleza a abusar del poder: también el ciudadano que vive las vicisitudes del mercado, y es por eso que el Estado constitucional es estimulado a extender el Principio de Separación de Poderes del ámbito político, también al económico, a fin de evitar la distorsión del poder económico.

Sin embargo, se aprecia que existen fundamentos contradictorios en el razonamiento expuesto por el Supremo Intérprete de la Constitución, por cuanto si bien inicialmente señala que se vulnera la reserva de ley cuando se modifican montos del Impuesto Selectivo al Consumo, mediante decreto supremo; posteriormente enuncia como contenido del principio de legalidad la prohibición que el Poder Ejecutivo a través de decretos supremos cree, modifique o suprima impuestos, lo que comprende la modificación de los montos de tales impuestos.

Similar criterio puede encontrarse en la STC 01551-2005-PA/TC, del 26/09/2006, pero el Tribunal Constitucional, en este último caso, adicionalmente, establece que la referida vulneración (que un decreto supremo modifique tasas, montos y bienes del Impuesto Selectivo al Consumo) conlleva no solo la vulneración al principio de legalidad sino también al de jerarquía normativa y seguridad jurídica:

Dichas modificaciones fueron realizadas conforme lo dispone el artículo 61° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por Decreto Supremo N.° 055-99-EF, que permite a través de Decreto Supremo se modifiquen las tasas, montos y bienes contenidos en los Apéndices III y IV de dicha ley, estableciéndose, mediante una norma de inferior jerarquía a la ley, la base imponible y la alícuota o monto fijo de dichos tributos, lo cual, vulnera los principios de legalidad tributaria, seguridad jurídica y jerarquía normativa, previstos tanto en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú como en la Norma IV del Título Preliminar del Decreto Legislativo N.° 816, Código Tributario.

Posteriormente, el Tribunal Constitucional en la STC 02762-2002-AA/TC, del 30/01/2003, en un caso vinculado al Impuesto Selectivo al Consumo, por una parte, diferencia la afectación a la reserva de ley y, por otra parte,alude al principio de legalidad cuando indica “[…] que la alícuota integrante del mandato de la norma, en tanto determina el quántum a pagar por el contribuyente, deba encontrarse revestida por el principio de seguridad jurídica en conexión con el de legalidad […]”:

20. Es evidente que el artículo 61º, en este extremo, ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley, pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido -sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, fijar topes- que sea este el que disponga las modificaciones a las tasas; lo que se presenta como una remisión normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a la ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa.

21. Es razonable que la alícuota integrante del mandato de la norma, en tanto determina el quántum a pagar por el contribuyente, deba encontrarse revestida por el principio de seguridad jurídica en conexión con el de legalidad, lo que conlleva a exigir un mínimo de concreción en la ley sin embargo, ello no se concreta cuando se deja al reglamento la fijación de los rangos de tasas ad infinitum.

Como se aprecia, en esta sentencia, el Supremo Intérprete de la Constitución afirmó que el Decreto Supremo N.º 222-2001-EF, norma en virtud de la cual se incrementó la tasa del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) aplicable a la importación de cigarrillos de 100% al 125% (dispositivo que encuentra sustento en el artículo 61º del Texto Único Ordenado de la Ley del IGV e ISC, aprobado por Decreto Supremo N.º 055-99-EF, el mismo que establece que "Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o montos fijos, así como los bienes contenidos en los apéndices III y IV ...), vulnera el principio de la reserva de ley.

En este caso, es importante considerar que, a criterio del Guardián de nuestra Constitución, el artículo 61° del entonces vigente Código Tributario que habilitaba para que se fije la alícuota del Impuesto Selectivo al Consumo por decreto supremo “[…] ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley.

Similar criterio se encuentra contenido en las STCs 1746-2003-AA/TC, de 29/10/2004 y 7365-2005-PA/TC, del 21/11/2005.

Por su parte en la STC 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC (ACUMULADOS) del 27/09/2004, el Tribunal Constitucional, una vez más, no hará distinción conceptual entre el principio de legalidad y de reserva de ley, más bien otorgará contenido al principio de legalidad a partir del principio de reserva de ley:

39. El principio de legalidad en materia tributaria se traduce en el aforismo nullum tributum sine lege, consistente en la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma de rango equivalente no lo tiene regulado. Este principio cumple una función de garantía individual, al fijar un límite a las posibles intromisiones arbitrarias del Estado en los espacios de libertad de los ciudadanos, y cumple, también, una función plural, toda vez que se garantiza la democracia en los procedimientos de imposición y reparto de la carga tributaria, puesto que su establecimiento corresponde a un órgano plural donde se encuentran representados todos los sectores de la sociedad.

A tal efecto, el artículo 74° de la Norma Fundamental dispone que: "(...) los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo", estableciendo como única excepción el caso de los aranceles y las tasas, los cuales pueden ser regulados por decreto supremo. Asimismo, establece la posibilidad de que los gobiernos locales, mediante las fuentes normativas que les son propias, creen, modifiquen o supriman contribuciones y tasas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. Debe precisarse que para la plena efectividad del principio de legalidad, los elementos constitutivos del tributo deben estar contenidos cuando menos en la norma de rango legal que lo crea, es decir, el hecho generador (hipótesis de incidencia tributaria), sujeto obligado, materia imponible y alícuota. 40. Así las cosas, la ley cuestionada no vulnera el principio in comento, toda vez que cada uno de los elementos constitutivos del tributo se encuentran previstos en ella: a saber, el hecho generador, el sujeto obligado y la materia imponible (previstos todos en el Artículo 5° de la norma impugnada), así como la alícuota (estipulada en su artículo 7°).

En este punto del recuento histórico, arribamos al momento en el cual el Tribunal Constitucional somete el principio de legalidad a la Constitución (constitucionalización del principio de legalidad) y, con ello con todos los derechos y principios que aquella recoge. Además, el Supremo Intérprete de la Constitución distingue al principio de legalidad y al principio de reserva de ley, definiendo los alcances y ámbito de cada uno.

Así, mediante la STC 02302-2003-AA/TC, del 13/04/2005, en lo que concierne al principio de legalidad, el Tribunal Constitucional estableció que la potestad tributaria del Estado antes que someterse al principio de legalidad debe supeditarse a la Constitución, a la vez que diferenció el principio de legalidad del principio de reserva de ley:

La potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que en función de la ley, en función de la Constitución - principio jurídico de supremacía constitucional (artículo 51 de la Constitución)- y de los principios que ella consagra y que informan, a su vez, el ejercicio de tal potestad. Dichos principios, por otra parte, constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto impone que no se puede ejercer la potestad tributaria en contra de la Constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrariamente.

En tal sentido, la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está supeditado a la Constitución. Es en función de ella que el principio de legalidad tiene validez y legitimidad.

Luego, el Supremo Intérprete de la Constitución, aclaró la confusión existente entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, en los siguientes términos:

32. Ahora bien, es bastante frecuente la confusión que existe entre el principio de legalidad y el de reserva de ley.

Se debe partir de señalar que no existe identidad entre ellos. Así, 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; la *reserva de ley,* por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.

Así, <<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»

En materia tributaria, el *principio de legalidad* implica, pues, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Poder Legislativo, debe estar sometida no sólo a las leyes pertinentes, sino, y principalmente, a lo establecido en la Constitución.

33. A diferencia de este principio, la *reserva de ley* significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley. El respeto a la *reserva de ley* para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica *"no taxation without representation"* - es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.

Así, conforme se establece en el artículo 74° de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una *cláusula de salvaguarda* frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

34. De acuerdo con estas precisiones, tal distinción en el ámbito tributario no puede ser omitida, pues las implicancias que generan tanto el principio de legalidad, así como la reserva de ley no son irrelevantes. Ello es así en la medida que la Constitución ha otorgado tanto al Poder Legislativo así como al Poder Ejecutivo la posibilidad de ejercer la potestad tributaria del Estado. En el primer caso, el ejercicio se realiza mediante una ley en sentido estricto, mientras que en el caso del Poder Ejecutivos solo puede realizarlo mediante decreto legislativo.

35. Ahora bien, respecto a los alcances de este principio, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, sostuvimos que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

La regulación del hecho imponible en abstracto -que requiere la máxima observancia del principio de legalidad-, comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial). (STC *2762-2002-AAlTC,* y, STC *3303-2003-AAlTC).*

Dicho criterio diferenciador sería reafirmado, mediante la sentencia 02689-2004-AA/TC, del 20/01/2006, en la cual el Tribunal Constitucional afirmó que no existe identidad entre los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley y que esta última podía ser relativa. Asimismo, esta sentencia el Tribunal reconoce a los principios constitucionales (entre los cuales se encuentra la reserva de ley), como límites al ejercicio de la potestad tributaria y garantías de las personas frente a dicha potestad.

12. La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas y el principio de interdicción de la confiscatoriedad.

Más adelante, el Tribunal Constitucional afirmó que no existe identidad entre los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley y reiteró que esta última era relativa:

18. A criterio de este Tribunal Constitucional no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el *principio de legalidad,* en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de *reserva de ley,* por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley de ciertas materias.

En tal sentido, cabe afirmar que "mientras el Principio de 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"

19. En el ámbito constitucional tributario, el *principio de legalidad* no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley.

A diferencia de este principio, el *principio de reserva de ley* significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica *"no taxation without representation";* es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir.

20. Ahora bien, conforme hemos señalado *supra,* los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías.

En tal sentido, el principio de reserva de leyes también, ante todo, una *cláusula de salvaguarda* frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

Este Tribunal Constitucional ha señalado en anterior oportunidad (Expediente N.° 2762- *2002-AAlTC)* que el principio de reserva de ley en materia tributaria es, *prima facie,* una reserva relativa, salvo en el caso previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa). Para los supuestos contemplados en el artículo 74° de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley -en cuanto al tipo de norma- debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante decreto legislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto legislativo.

21. Asimismo, en cuanto a *la creación del tributo,* la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse *la entrega en blanco* de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

De este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto -que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley-, debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial), según ha señalado este Tribunal (Expediente N.° *2762-2002-AA/TC* y N.° *3303-2003-AA/TC).*

Luego de haber explicado que no existe identidad entre los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley y que esta última era relativa, el Guardián de la Constitución analizó si en el caso concreto se habían vulnerado estos dos principios constitucionales:

¿Se ha vulnerado, en el caso concreto, el principio de legalidad tributaria y de reserva de ley?

22. Dentro de este marco constitucional establecido, ha de considerarse que la demandante afirma que "La inconstitucional interpretación de la Administración Aduanera no puede suplir la falta de ley expresa y crear -por la vía de la interpretación- una obligación tributaria, imponiéndonos el pago de tributos aduaneros, en un supuesto no previsto en ninguna ley". Agrega que "Conforme fluye del párrafo anterior, los Actos Reclamados (concretamente, la Resolución de Intendencia N.° 118-0112001-000346 y la Resolución del Tribunal Fiscal N.° 8615-A-2001) vulneran flagrantemente el principio de reserva legal expresa en materia tributaria, consagrado por el artículo 74° de la Constitución, desconocen la limitación impuesta por el artículo 54° a la soberanía y jurisdicción del Estado sobre su dominio marítimo y lesionan gravemente las libertades de comunicación de las que somos titulares".

23. 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. Esto no quiere decir, en modo alguno, que los principios constitucionales tributarios no tengan efectos sobre los aranceles y tasas; todo lo contrario, dichos principios son de aplicación en la materia aduanera, claro está con los matices que impone su propia naturaleza.

En ese sentido, se puede señalar, sobre esto último, que el Constituyente ha previsto –de acuerdo con el principio de legalidad- que el decreto supremo es la norma que regula los aranceles -también denominados derechos arancelarios, derechos de aduana o derechos de importación-, entendidos como aquellos impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas a las mercancías que ingresen o que sean 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.

24. En el caso concreto, este Colegiado aprecia que no se ha vulnerado el principio de legalidad, pues el Decreto Legislativo N.° 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.

25. De otro lado, tal como se aprecia en las Declaraciones Únicas de Aduanas, la demandante ha determinado el adeudo tributario en función de las Partidas Arancelarias establecidas primero en el Decreto Supremo N.° 119-97-EF y, después, en el Decreto Supremo N.° 239-2001-EF, que establece las partidas arancelarias respectivas. Por lo que en este extremo, no se aprecia tampoco la vulneración de los principios constitucionales tributarios de legalidad y de reserva de ley.

26. Este Colegiado, además, estima pertinente precisar, como ya lo ha hecho en anterior oportunidad (STC *042-2004-AVTC),* que el principio de legalidad y el principio de reserva de ley han de ser observados también cuando se trate de establecer exoneraciones tributarias, de conformidad con el artículo 74 de la Constitución. En tal sentido, y recurriendo al Derecho comparado, el Tribunal Constitucional considera que, en el caso concreto, tal exoneración no se previó por ninguna ley, como sí ha sucedido en el ordenamiento jurídico de Costa Rica.

En efecto, ante un proyecto similar como el que ahora da origen a la demanda de amparo que se resuelve, la Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, dictó la Ley N.° *7832, Ley de Autorización para el paso de cables submarinos por el mar territorial y para el anclaje en el territorio nacional,* cuyo artículo 7 expresamente estableció: "La internación, en el país, de los cables y los equipos necesarios para el funcionamiento del sistema y de la conexión con la red nacional de telecomunicaciones, estará exenta de todo tipo de impuestos".

Sin embargo, en el presente caso dicha exoneración no está prevista en nuestro ordenamiento constitucional, por lo que su otorgamiento por parte de la administración aduanera significaría una vulneración de los principios constitucionales tributarios de legalidad y reserva de ley que la propia Constitución expresamente prevé.

Mas adelante, en un caso vinculado a la Ley 27796 referida a la Explotación de Juegos de Casino y Máquinas Tragamonedas, mediante la STC 04227-2005-PA/TC, del 02/02/2006, el Tribunal Constitucional estableció que la remisión que hace la Décima Disposición Transitoria de la Ley 27796 para que la SUNAT, vía reglamento, establezca el monto máximo de deducción de gastos de atención, no vulneraba el derecho constitucional tributario de reserva de ley “[…] toda vez que los límites y porcentajes a deducir, en el caso específico, forman una parte del sistema integral de deducciones para llegar a la renta neta imponible establecida en la Ley […]”:

22. En el caso de autos, y en cuanto a la remisión reglamentaria dispuesta por la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.° 27796 se refiere, este Tribunal estima que no afecta el principio de reserva de ley, toda vez que los límites y porcentajes a deducir, en el caso específico, forman una parte del sistema integral de deducciones para llegar a la renta neta imponible establecida en la Ley (esto es, gastos necesarios para obtener la renta, depreciaciones y amortizaciones, así como previsiones y reservas); vale decir que es sólo parte del proceso para su determinación, de modo que, en tanto el conjunto de los mecanismos de cálculo esté dispuesto en la Ley, no resulta prohibida la colaboración excepcional al reglamento en casos particulares como el expuesto, debido a la naturaleza misma de la actividad; más aún, cuando es razonable que determinadas deducciones deban ser limitadas a fin de evitar un uso arbitrario y desproporcionado de las mismas.

Similar criterio se encuentra contenido en la STC 9165-2005-PA/TC, del 13/02/2006.

A partir de esta decisión, el Tribunal Constitucional (con el principio de reserva de ley ya delimitado) comienza a afirmar o negar la vulneración de tal principio tributario en diferentes supuestos o aspectos.

Por ejemplo, mediante la sentencia 00552-2006-PA/TC, del 13/03/2006, se estableció que el Reglamento de los beneficios tributarios a la venta de petróleo, gas natural y sus derivados, previstos en la Ley de Amazoníano vulneraba el principio de reserva de ley porque “[…] Decreto Supremo N.º 003-99-EF se trata de un reglamento ejecutivo que cumple una función normativa complementaria de los aspectos aplicativos de la Ley de Promoción e Inversión de la Amazonía, norma infralegal que ha sido desarrollada dentro de los cánones del principio de legalidad […].

8. En cuanto a la integración y coherencia normativa de las que deben participar la ley y el reglamento, resulta conveniente citar la STC N.º 1907-2003-AA/TC, que señala que: "La fuerza normativa de la que está investida la Administración se manifiesta por antonomasia en el ejercicio de su potestad reglamentaria. El reglamento es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos secundum legem, de ejecución o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben (...)".

9. Así en el caso del Decreto Supremo N.º 003-99-EF se trata de un reglamento ejecutivo que cumple una función normativa complementaria de los aspectos aplicativos de la Ley de Promoción e Inversión de la Amazonía, norma infralegal que ha sido desarrollada dentro de los cánones del principio de legalidad; por ende, habiéndose respetado su ubicación y estructura, traducida en la coherencia y compatibilidad con su Ley, y habiéndose desarrollado de acuerdo a la potestad que atribuye el artículo 74° de nuestra Constitución, no se ha contravenido el principio de jerarquía normativa, por lo que debe desestimarse la demanda.

Mas adelante, a través de la STC 01551-2005-PA/TC, del 26/09/2006, el Tribunal Constitucional resolvió un proceso de amparo vinculado al Impuesto Selectivo al Consumo, indicando que se vulnera el principio de reserva de ley cuando se delega al reglamento la fijación de la alícuota sin parámetros delimitados:

4.- Ahora bien, del estudio de autos se desprende que se ha vulnerado el principio de reserva de ley por haberse establecido la alícuota de un impuesto se establece por decreto supremo que es una norma infralegal. El principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración - entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley. El respeto a la reserva de ley para la producción normativa de tributos tiene como base la fórmula histórica "no taxation without representación " - es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Así, conforme se establece en el artículo 74° de la Constitución, la reserva de ley, es ante todo una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

5.- Ahora bien, respecto a los alcances de este principio, hemos señalado que la reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. Asimismo, sostuvimos que el grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley, es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia.

6.- Es razonable que la alícuota integrante del mandato de la norma, en tanto determina el quantum a pagar por el contribuyente, deba encontrarse revestida por el principio de seguridad jurídica en conexión con el de legalidad, lo que conlleva a exigir un mínimo de concreción en la ley sin embargo, ello no se concreta cuando se deja al reglamento la fijación de los rangos de tasas ad infinitum como ha ocurrido en el presente caso ya que la ley no ha fijado los parámetros para establecer uno de los elementos esenciales del tributo.

Mediante la STC 09709-2006-PA/TC, del 09/01/2007, el Tribunal Constitucional afirmó, con propiedad y rigor técnico, que la materia arancelaria está excluida del principio de reserva de ley:

2. 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.

3. A ese respecto, mediante STC 2689-2004-AA/TC (fundamento 23), el Tribunal Constitucional Peruano ha señalado que " (...) los principios constitucionales tributarios - entre ellos el de legalidad y el de reserva de ley- no sólo constituyen límites al ejercicio de la potestad tributaria del Estado sino también garantías para los contribuyentes. Sin embargo, debe tenerse en consideración que la Constitución (artículo 74) establece que sólo por ley o decreto legislativo - en caso de delegación de facultades- se realiza la creación, modificación, derogación y exoneración; pero prevé también, por otro lado, que los aranceles y tasas se regulan mediante Decreto Supremo. Esto no quiere decir, en modo alguno, que los principios constitucionales tributarios no tengan efectos sobre los aranceles y tasas; todo lo contrario, dichos principios son de aplicación en la materia aduanera, claro está con los matices que impone su propia naturaleza". En ese sentido, se puede señalar sobre esto último, que el Constituyente ha previsto - de acuerdo con el principio de legalidad- que el Decreto Supremo es la norma que regula los aranceles -también denominados derechos arancelarios, derechos de aduana o derechos de importación-, entendidos como aquellos impuestos establecidos en el Arancel de Aduanas a las mercancías que ingresen o que sean importadas al territorio aduanero. Tal previsión constitucional está relacionada también con el artículo 118, inciso 20 de la Constitución, el cual atribuye al Presidente de la República la potestad de regular las tarifas arancelarias, según ha establecido este Colegiado en anterior oportunidad (STC 0012-2003-AI/TC). El hecho de 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.

A través de sentencia 03288-2006-PA/TC, del 16/08/2006, el Tribunal Constitucional afirmó que la remisión expresa al Reglamento no vulnera la reserva de ley, siempre que no exceda lo dispuesto en ella.

10. Este Tribunal ya se ha referido, en reiterada jurisprudencia, a la relación entre ley y reglamento, y ha establecido que es completamente permisible la regulación por remisión siempre y cuando lo determine la propia Ley y no exceda lo dispuesto en ella. Se trata, pues, de una relación de integración y coherencia normativa entre ambas.

11. Así, en el Fundamento 19 de la STC 1907-2003-AA/TC señala: [l]a fuerza normativa de la que está investida la Administración se manifiesta, por antonomasia, en el ejercicio de su potestad reglamentaria. El reglamento es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos secundum legem, de ejecución o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben […]. Los segundos son los denominados reglamentos extra legem, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración o, incluso, a normar dentro los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley. [cf. STC 000 J-2003-AI/0003-2003-AI -acumuladas- FJ 15].

Mediante la STC N.° 04821-2006-PA/TC, del 19/02/2007, el Tribunal Constitucional aseveró que el principio de reserva de ley no afecta de la misma manea a todos los elementos que forman parte del tributo y que se flexibiliza en determinadas situaciones:

12. Por otro lado, y en cuanto a la materia tributaria se refiere, la STC 2762-2002-AA/TC ha establecido que la reserva de ley en materia tributaria no afecta por igual a todos los elementos integrantes del tributo; el grado de concreción es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trate de regular otros elementos. De esa manera, se reconoce con ello la flexibilización de la reserva en determinadas situaciones y la importancia del análisis de concreción de la misma, en cada caso específico.

A través de la sentencia 03307-2006-PA/TC, del 12/04/2007, el Supremo Intérprete de la Constitución afirmó que la reserva de ley es relativa cuando se trata de desarrollar límites a los gastos deducibles.

14. La Tercera Disposición Final de la Resolución de Superintendencia N.º 014- 2003/SUNA T dispone que "Para efectos de lo dispuesto en la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.º 27796, a fin de determinar la renta neta de la tercera categoría del impuesto a la renta, se deducirán los gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas que, de manera gratuita, el sujeto del impuesto entregue a los clientes en las salas de juegos y casino y/o máquinas tragamonedas, en la parte que, en conjunto, no exceda del 0.05% de los ingresos brutos de rentas de tercera categoría, con un límite máximo de cuarenta (40) Unidades Impositivas Tributarias (UIT)". 15. La empresa alega que dicha disposición es inconstitucional, dado que fija un aspecto del impuesto reservado para normas con rango de ley, atentando así contra el principio de legalidad. Este Tribunal no comparte la posición de la empresa, pues, si bien es cierto que en dicho dispositivo se hace referencia a la forma de cálculo de la renta neta de tercera categoría, ésta no implica modificación o alteración de la base imponible de dicho tributo, ya que mediante la norma cuestionada se ha dispuesto una deducción adicional aplicable sólo al rubro de casinos y tragamonedas, dentro de las deducciones que dispone el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N.º 179-2004-EF -publicado el 8 de diciembre del 2004-, por concepto de gastos de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas que de manera gratuita se entregan a las personas que asisten a los locales donde se explotan los juegos de casino y tragamonedas. 16. Al declararse la inconstitucionalidad de los artículos 38º y 39° de la Ley N.º 27153 - mediante la STC N.º 009-2001-AI/TC- por ser contrarios al principio de no confiscatoriedad tributaria, dado que no habían incluido como deducción del impuesto a la renta los gastos realizados por la entrega gratuita de alimentos, cigarrillos y bebidas alcohólicas, el legislador expidió la Ley N.º 27796, incluyendo dicho concepto como deducción del impuesto a la renta de tercera categoría, aplicable para los contribuyentes del rubro de casinos y tragamonedas, y disponiendo en su Décima Disposición Transitoria la delegación de facultades a la SUNAT a fin de que establezca el porcentaje correspondiente. 17. Fue en cumplimiento de dicha delegación que se fijó el porcentaje de deducción por el referido concepto, lo que no implica afectación de derecho constitucional alguno, sino la adecuación a lo expresado en el pronunciamiento emitido por el Tribunal Constitucional en la revisión de la constitucionalidad de la Ley N.° 27153. Así, el hecho de haberse fijado un parámetro de deducción del 0.05% de los gastos por bocaditos y aperitivos constituye sólo el ejercicio legítimo -aunque por delegación- de la facultad de normar con la que cuenta la SUNAT en aplicación de la Décima Disposición Transitoria de la Ley N.° 27796.

Similar criterio se expuso en la STC 04325-2006-PA/TC, del 12/04/2007.

Mediante la sentencia 05558-2006-AA/TC, del 13/04/2007, el Tribunal Constitucional afirmó, una vez más, que se vulnera el principio de reserva de ley cuando se delega al reglamento la fijación de la alícuota del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) sin parámetros delimitados:

3. El principio de reserva de ley se encuentra reconocido por el artículo 74º de la Constitución Política, según el cual el ámbito de creación, modificación, derogación o exoneración de tributos queda reservado a las leyes o a los decretos legislativos.

4. Al respecto este Tribunal ha precisado que: "La reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido es posible que la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia" (el énfasis es agregado). Así, a efectos de verificar si la norma que se cuestiona en el presente caso ha respetado el principio constitucional de reserva de ley resulta necesario establecer si existe una norma con rango de ley que haya facultado a modificar la tasa del ISC y en su caso si esta norma facultativa se encuentra dentro de los parámetros establecidos por este Tribunal.

5. Conforme se ha señalado en los antecedentes, el Decreto Supremo N.º 087-2003-EF modificó la Ley N.º 27940 al elevar de 30% a 37.5% la tasa del ISC aplicable a la importación de cigarrillos. Posteriormente el Decreto Supremo N.º 113-2003-EF modificó nuevamente la tasa del ISC de 37.5% a 37.2%. A criterio de los demandados dichas normas reglamentarias se encontrarían habilitadas para modificar la tasa del ISC en virtud de lo establecido por el artículo 61 º del TUO de la Ley de IGV e ISC, según el cual: "Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o las listas de bienes contenidos en los apéndices III y IV (…)".

6. No obstante, siguiendo la línea jurisprudencial sentada por este Colegiado en la STC 1551-2005-AA/TC, es evidente que el Decreto Supremo N.º 113-2003-EF, al tener categoría reglamentaria y regular la tasa del impuesto sin ningún parámetro derivado de la ley, vulnera el principio de reserva de ley tributaria.

7. Se ha producido en este caso una deslegalización o remisión normativa en blanco de la reserva de ley, tomando como base el artículo 61º de la Ley de IGV e ISC, mediante el cual, excediéndose los límites de la propia Constitución, el legislador ha dado carta abierta al Ejecutivo para que -sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, la fijación de topes- sea éste el que disponga las modificaciones a las tasas, permitiéndose de este modo que sea la Administración la que finalmente regule ad infinitum la materia originalmente reservada a la ley, vulnerando con ello además el principio de jerarquía normativa.

8. A mayor abundamiento, es razonable que la alícuota integrante del mandato de la norma, en la medida que determina el quántum a pagar por el contribuyente, esté informada por el principio de seguridad jurídica en conexión con el de legalidad y que ello exija un mínimo de concreción en la ley; no obstante, tal previsión no se logra cuando se delega al reglamento la fijación de los rangos de tasas.

En la STC 06089-2006-PA/TC del 17/04/2007, antes de resolver la controversia (impugnación del Régimen de Percepciones), el Tribunal Constitucional reseñó su jurisprudencia sobre el principio de reserva de ley en materia tributaria:

49. El primer párrafo del artículo 74 de la Constitución establece que "los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales, pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley". La potestad tributaria del Estado debe ejercerse, antes que en función de la ley, en función de la Constitución -principio de supremacía constitucional (artículo 51)- y de los principios que ella consagra e informa. Dichos principios, por otra parte, constituyen una garantía para los contribuyentes, en tanto establecen que no se puede ejercer la potestad tributaria contra la Constitución ni de modo absolutamente discrecional o arbitrario.

50. Respecto al contenido de la Reserva de Ley, este Colegiado ha tenido oportunidad de pronunciarse en dos casos en los cuales se cuestionó, por un lado, la alícuota del Impuesto (SSTC 2762-2002-AA/TC, 2302-2003-AA/TC), y, por el otro, el establecimiento de sujetos pasivos del tributo (STC 3303-2003-AA/TC), por cuanto, en ambos casos, la regulación efectuada vía norma infralegal excedía los límites de la Reserva de Ley. En esa oportunidad, se señaló lo siguiente:

“La Reserva de Ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al Reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley. El grado de concreción de los elementos esenciales del tributo en la Ley es máximo cuando regula el hecho imponible y menor cuando se trata de otros elementos; pero, en ningún caso, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia. La regulación del hecho imponible en abstracto -que requiere la máxima observancia del principio- comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor tributario (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal) y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial). En algunos casos, por razones técnicas, puede flexibilizare la reserva de ley, permitiendo la remisión de aspectos esenciales del tributo a ser regulados por el reglamento, siempre y cuando sea la Ley la que establezca los límites al Ejecutivo.

Podrá afirmarse 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. El máximo escalón posibilitado para regular excepcionalmente la materia será el Decreto Supremo y dentro de los parámetros fijados por ley. (FJ 12, STC 3303-2003-AA/TC, para la regulación de los sujetos pasivos).”

51. Conforme lo ha señalado Sunat, la regulación del Régimen de Percepciones parte de una base legal habilitante, concretamente los artículos 1 y 2 de la Ley 28053, que modifica y sustituye el Ley del Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo. No obstante, según ha manifestado este Colegiado en la jurisprudencia precedente, la sola habilitación no resulta satisfactoria por sí misma a efectos de poder afirmar que el principio de Reserva de Ley en materia tributaria haya sido respetado, siendo necesario evaluar si la Ley habilitante, por lo menos, establece una regulación mínima de su contenido.

52. Al desarrollar la doctrina jurisprudencial sobre el Principio de Reserva de Ley expuesta en el fundamento 50 supra, el Tribunal Constitucional ha admitido la relativización de la reserva, en el entendido de que exigir una regulación extremadamente detallista o condiciones rigurosas en algunos casos concretos podría resultar antitécnico e, incluso, inconveniente para la propia protección de otras finalidades constitucionales igualmente valiosas, como es el caso de la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.

53. No obstante, también fue claro en precisar que, aun en estos casos, la relativización de la materia no debe ni puede suponer jamás poner en riesgo su propia efectividad o representar su vaciamiento total, mediante remisiones en blanco o sin parámetros suficientes a la norma reglamentaria. Evidentemente, la evaluación sobre qué debe entenderse por esa regulación mínima o suficiente, será una cuestión a ponderarse en cada caso, dependiendo del tipo de tributo y las circunstancias que lo rodeen, siendo imposible establecer, a priori, criterios estándares generalizados para todos los supuestos. En todo caso cualquier consideración respecto a los parámetros "suficientes" deberá atender a que el objetivo es que la Administración tenga pautas claras de actuación evitando la discrecionalidad abierta, esto es, parámetros que sirvan justamente para controlar la legitimidad de su actuación.

54. No debe olvidarse que la Reserva de Ley constituye un principio garante de la voluntad del ciudadano frente a exigencias de carácter tributario; de ahí que su inobservancia mediante habilitaciones o remisiones extremadamente abiertas a normas reglamentarias termine por exponer al ciudadano a la discrecionalidad de la Administración y, con ello, al riesgo de ser objeto de posibles actos de arbitrariedad.

Luego de ello, el Supremo Intérprete de la Constitución concluyó que la designación del agente de percepción debe estar cubierta por el principio de reserva de ley, entre otras razones, porque “[…] se trata de verdaderos sujetos pasivos del tributo, en calidad de responsables solidarios, insertos en la relación jurídica tributaria a título ajeno”:

55. El agente de percepción, según lo define Héctor Villegas, "es aquel que por su función, actividad, oficio o profesión está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco, siendo habitual que el agente de percepción proporcione al contribuyente un servicio o le transfiera o suministre un bien, lo que le da la oportunidad de recibir del contribuyente un monto dinerario al cual adiciona el monto tributario que luego debe ingresar al fisco". En consecuencia, para su designación, habrá que observar si, por un lado, realmente se encuentra en la posibilidad descrita -capacidad de percibir-, y, por el otro, que tal designación, se haya efectuado mediante el instrumento normativo idóneo. Y es que se trata de verdaderos sujetos pasivos del tributo, en calidad de responsables solidarios, insertos en la relación jurídica tributaria a título ajeno.

56. Consecuentemente en tanto elemento esencial de identidad del tributo -en igual grado de relevancia que el contribuyente directo-, su designación también debería estar cubierta por la Reserva de Ley. No obstante, conforme se advierte de la Ley 28053 -norma habilitante de las Resoluciones de Superintendencia que se cuestionan en autos- se ha previsto su determinación abierta incluso vía Resolución de Superintendencia, lo cual resulta contrario a los alcances del principio de Reserva de Ley, recogido en el artículo 74 de la Constitución. Por lo tanto, atendiendo, además, a los criterios establecidos en la STC 3303-2003-Al/TC, es preciso señalar que el máximo grado de colaboración en la regulación de los elementos esenciales del tributo, como el caso del sujeto pasivo, es, excepcionalmente, el Decreto Supremo y no la Resolución Administrativa.

Con ello no se quiere negar cualquier posibilidad reglamentaria por parte de la Administración Tributaria, sino solo aquella referida a los elementos esenciales del tributo, cuyo núcleo debe estar contenido en la Ley y, a modo de integración o complementariedad, en el Decreto Supremo, bajo los alcances derivados del mandato de la propia Ley.

57. En esa línea debe señalarse, adicionalmente, que la defensa de la demandada tampoco ha proporcionado alguna explicación técnica, capaz de justificar de manera objetiva y razonable la necesidad de una regulación reglamentaria en este caso concreto, que pueda y deba ir más allá de las posibilidades de un Decreto Supremo, sujeto, además, a los parámetros de Ley.

58. Ahora bien aun cuando la Ley en cuestión disponga en su artículo 1.1 que la Sunat podrá actuar como agente de percepción en las operaciones de importación, lo cierto es que el artículo 2 de la referida Ley establece la posibilidad de que tal designación se haga indistintamente por Decreto Supremo o Resolución de Superintendencia, dejando claramente al libre arbitrio de la Administración Tributaria la regulación de esta materia, lo cual resulta abiertamente inconstitucional por las razones expuestas precedentemente.

59. Más aún también se aprecia carta abierta para regular componentes del Régimen, tales como el propio monto de la percepción, a discrecionalidad directa y exclusiva de la Administración Tributaria, anulándose, de este modo, cualquier posibilidad de que, por lo menos, sea sujeto a un posterior juicio de legalidad, pues no existen criterios, límites ni parámetros que permitan evaluar si la Administración desbordó el contenido de la Ley. De este modo, podría llegarse al absurdo de que la Sunat pueda fijar porcentajes irrazonables, en los que no medie criterio técnico alguno y sobre los cuales no deba ninguna explicación al Legislador, dando muestra clara de la deslegalización en blanco de la materia. A este respecto hemos señalado que las percepciones del IGV, evaluadas en el presente caso, tienen naturaleza de pagos a cuenta o anticipos, esto es, son obligaciones de carácter temporal y no definitivo, como en el caso de los tributos. No obstante, ello no exime al Legislador para que en su regulación prescinda del principio de Reserva de Ley y habilite a un órgano administrativo para su regulación.

60. Por lo antes expuesto el Tribunal Constitucional coincide con lo sostenido por Osvaldo Casas, en el sentido de que "( ... ) la ejercitación de la facultad de instituir pagos a cuenta de los tributos -anticipos, retenciones y percepciones- por parte de la Administración no puede ser objeto de decisiones discrecionales, por lo que la Ley debe reglar con la mayor precisión los márgenes dentro de los cuales pueden instrumentarse las medidas (porcentajes máximos, topes, etc.), para evitar que, a través de estas prestaciones independientes del gravamen que en definitiva deba ser oblada, se recree un sistema perverso que genere a los contribuyentes sistemática y crónicamente saldos a favor, con la consiguiente pérdida o disminución del capital de trabajo".

61. En consecuencia no es que las Resoluciones cuestionadas sean inconstitucionales por sí mismas, sino que la inconstitucionalidad proviene de la norma Legal que las habilita y les traslada el vicio. Por ello, la adecuación de la formalidad del Régimen de Percepciones a los principios constitucionales tributarios debe empezar por la propia Ley que le sirve de base.

Los criterios antes reseñados fueron reiterados en similares términos en la STC 06626-2006-AA/TC, del 19/04/2007 que también vinculada al Régimen de percepciones.

Mediante, a través de la STC 03769-2010-PA/TC, el Tribunal Constitucional se pronunció respecto de la constitucionalidad del régimen de detracciones, señalando que, como la detracción no es un tributo ni está vinculado a su contenido, no le son aplicables los principios del artículo 74 de la Constitución y, en consecuencia, no se le aplica el principio constitucional tributario de reserva de ley:

27. Sobre la presunta vulneración al principio de reserva de ley al "omitirse" diversas / instituciones jurídicas, tales como la base imponible, la tasa, fecha de nacimiento de la obligación, etc. en la norma con rango de ley, este Colegiado considera importante reiterar que no estamos frente a un nuevo impuesto sino a un mecanismo administrativo extrafiscal de colaboración con la recaudación del IGV. Siendo que las exigencias propias del régimen tributario constitucional previstas en el artículo 74° de la Constitución solamente son aplicables a las especies de tributos o sus sistemas directos de pago, tal y como lo establece y d-esarrolla nuestra jurisprudencia constitucional.

28. El tributo como las retenciones y percepciones implican un efectivo - ingreso de dinero a las arcas fiscales, mientras que en el régimen de detracciones solamente produce un efectivo ingreso de dinero a una cuenta bancaria personal del proveedor de un bien o servicio.

Como se aprecia, el Tribunal Constitucional establece que en ningún caso el principio de reserva de ley se ha regulado o desarrollado en atención a medidas de naturaleza administrativa. Cosa diferente ocurrió en el régimen de percepciones, dado que se determinó que sus elementos vinculaban los elementos esenciales del tributo. En el presente caso, de las detracciones se trata de una medida administrativa orientada entre otras cosas, a facilitar el pago de tributos.

Posteriormente, mediante la STC 02724-2007-PA/TC, del 30/07/2009, el Tribunal Constitucional reiteró su jurisprudencia previa sobre el principio de reserva de la ley y, afirmó que cuando a través de un decreto supremo se crea un nuevo hecho generador (al incorporarse un supuesto que no estaba previsto por ley), se modifican los elementos esenciales del tributo, con lo cual se vulnera el principio de reserva de ley.

10.    De acuerdo con la Constitución (artículo 74), la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios. Esta potestad se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado –central, regional y local–. Sin embargo, esta potestad no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen.

11.    La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente válido; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede afirmar que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida en que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74º de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas e interdicción de la confiscatoriedad.

12.    Acerca del principio de reserva de ley, este Tribunal Constitucional ha precisado que: “La reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido, es posible que la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia”(STC 0042-2005-AI/TC, fundamento 12, énfasis agregado).

13.    De este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley– debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial), según ha señalado este Tribunal (STC 2762-2002-AA/TC y STC 3303-2003-AA/TC).

14.    El artículo 61.° del TUO de la Ley del IGV e ISC, aprobado por Decreto Supremo N.° 055-99-EF, establece que: “*Por Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, se podrán modificar las tasas y/o montos fijos, así como los bienes contenidos en los Apéndices III y/o IV. (...)”*;  es así que, en virtud de esta norma, se promulga el Decreto Supremo N.° 093-2005-EF, que incorporó un producto que no estaba previsto inicialmente en la Ley IGV y ISC.

15.    El Tribunal Constitucional señaló, en el Caso British American Tobacco South América Limitada (Exp. N.° 2762-2002-AA/TC), que es evidente que el artículo 61° del TUO IGV e ISC “(...) ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley, pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido –sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, fijar topes– que sea este el que disponga las modificaciones a las tasas; lo que se presenta como una remisión normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa”.

16.    Como es de apreciarse en este caso, mediante el artículo 2 del Decreto Supremo N.° 093-2005-EF, se ha creado un nuevo hecho generador al haberse incorporado un producto que no estaba previsto inicialmente en la ley. Con ello se han modificado elementos esenciales, vulnerándose así el principio de reserva de ley, y por consiguiente, el derecho fundamental de la propiedad de la actora.

En virtud de la STC 00016-2007-AI/TC, del 21/09/2010, emitida en la acción de inconstitucionalidad iniciada contra los Decretos Legislativos N.° 977 y 978, el Tribunal Constitucional señaló que el establecimiento de un régimen tributario especial a una zona del país está sujeto a una reserva absoluta, es decir, que solo puede ser reguladas por una ley del Congreso de la República:

22. No obstante, cabe recordar que las normas constitucionales deben ser interpretadas a la luz de los principios de unidad de la Constitución, corrección funcional, concordancia práctica, fuerza integradora y normativa de la Constitución (cfr. al respecto, entre otras, la STC 5854-2005-AAITC). En ese sentido y precisamente en aplicación de dichos principios cabe determinar si existen en la Constitución otras materias indelegables al Poder Ejecutivo. El Tribunal Constitucional entiende que lo previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución -el mismo que regula el establecimiento de un régimen o tratamiento tributario especial a determinadas zonas del país- constituye también una materia que sólo puede ser regulada por una ley del Congreso de la República; en otras palabras, una materia que no puede delegarse, a efectos de su regulación, al Poder Ejecutivo.

23. Con anterioridad, el Tribunal Constitucional en la STC 2689-2004-AA/TC (F J 20) así también lo estimó cuando consideró que "(...) el principio de reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa, salvo en el caso previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa). Para los supuestos contemplados en el artículo 74° de la Constitución, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de reserva de ley -en cuanto al tipo de norma- debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden realizarse previa delegación de facultades, mediante decreto Iegislativo. Se trata, en estos casos, de una reserva de acto Iegislativo.

24. De lo señalado cabe colegir que cuando los beneficios tributarios o la eliminación de los beneficios establecidos con anterioridad constituya parte integrante de un régimen tributario especial como el que prevé el último párrafo del artículo 79° de la Constitución del Estado, éstos deben encontrarse establecidos en una ley expresa del Congreso de la República, no siendo posible su delegación al Poder Ejecutivo para que éste las regule mediante decreto legislativo. En relación con ello el Tribunal Constitucional considera que no existe identidad entre exoneraciones tributarias" y "tratamiento tributario especial", ya que si bien existe relación entre ellas, no necesariamente se asimilan y no pueden ser utilizadas de manera indistinta. Las exoneraciones tributarias siempre forman parte de un tratamiento tributario especial, pero no todo tratamiento tributario especial necesariamente comprende exoneraciones tributarias.

25. En ese sentido, es claro que cuando las exoneraciones tributarias formen parte de un tratamiento tributario especial a una determinada zona del país, su modificación o eliminación queda comprendida bajo el principio de reserva de ley absoluta. Lo que se justifica por cuanto que el tratamiento tributario especial no puede establecerse sobre la base de criterios subjetivos o de oportunidad política, porque ello quebraría el principio derecho de igualdad; lo mismo sucede si se eliminara dicho tratamiento especial por cuestiones que no tengan un sustento objetivo y razonable. Precisamente, la votación reforzada (dos tercios de los congresistas) que exige el último párrafo del artículo 79° de la Constitución constituye una garantía y un límite para establecer o eliminar un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país.

(…) En ese sentido, el artículo 2°.1 y 5 de la Ley N.° 28932 deviene en inconstitucional por cuanto delega al Poder Ejecutivo una materia que por mandatoconstitucional queda cubierta por el principio de reserva de ley absoluta y con ella también resultan incompatibles, indirectamente, con la Constitución los Decretos Legislativos N.° 977 y 978.

29. De otro lado, mediante escrito de 25 de febrero de 2008, el Procurador Público de la Presidencia del Consejo de Ministros señala que el Congreso de la República, el 30 de diciembre de 2007, expidió la Ley N.° 29175, "Ley que complementa el Decreto Legislativo 978". Según el Poder Ejecutivo esta Ley refuerza los argumentos dirigidos a sostener la constitucionalidad de los Decretos Legislativos N.° 977 y N.° 978 (folio 252), en la medida que no deroga ni modifica ambos Decretos Legislativos. Al respecto, el Tribunal Constitucional estima que por mucho que el Congreso de la República haya dictado la Ley N.° 29175 , ésta no elimina el vicio de inconstitucionalidad originario que este Tribunal ha identificado en la Ley autoritativa N.° 28932, porque no es a partir de una Ley que se analiza la constitucionalidad de los Decretos Legislativos, sino desde la Ley Fundamental del Estado y, eventualmente, desde el bloque de constitucionalidad tal como dispone el artículo 79° del Código Procesal Constitucional.

En la STC 01902-2013-PA/TC, del 28/01/2014, con ocasión de haberse determinado que la SUNAT supeditaba el otorgamiento del beneficio de devolución del impuesto selectivo al consumo a transportistas a la presentación de un documento que acredite al solicitante contar con la inscripción vigente en el Registro Nacional de Transporte Terrestre, mediante esta sentencia, el Tribunal Constitucional señaló que tal exigencia no encuentra respaldo legal ni reglamentario, por lo que resulta inaplicable a la demandante, al mismo tiempo que reiteró y desarrolló algunos temas relativos a la reserva de ley:

7. Los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la Constitución no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de reserva de ley es también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos (Cfr. STC 00042-2004-AI/TC).

8. La reserva de ley en materia tributaria determina que todos los elementos esenciales del tributo (hecho generador, base imponible, sujetos y alícuota) sean creados mediante ley. En tal sentido, la remisión de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias únicamente será constitucionalmente admisible cuando dicha delegación establezca parámetros claramente definidos de antemano y exista una racionalidad que así lo justifique.

9. Así pues, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia (Cfr. STC N.° 00053-2004-AUTC). Tales consideraciones que regulan la imposición de impuestos, también son aplicables a la creación de beneficios de carácter tributario en virtud de lo establecido en el artículo 74 de nuestra Carta Magna.

Más tarde, en virtud de la STC 00001-2019-AI/TC, 07/04/2020, el Tribunal Constitucional se pronunció sobre el Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los casinos y tragamonedas. Cabe señalar que la sentencia no logró la mayoría de votos para declarar la inconstitucionalidad de la norma. Por esta razón, solo se citará el voto de los vocales que son de opinión que se declare infundada la demanda, dado que finalmente es el sentido del resultado de este proceso.

Respecto de la inconstitucionalidad de fondo, el Tribunal Constitucional, se pronunció sobre el principio de reserva de ley en los siguientes términos:

37. En consecuencia, corresponderá evaluar si existe transgresión al principio de reserva de ley en la regulación incorporada al TUO del IGV e ISC mediante el Decreto Legislativo 1419.

38. La reserva de ley en materia tributaria es un principio básico contenido expresamente en el artículo 74 de la Constitución, el cual establece, en lo pertinente, lo siguiente: Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. (…) El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio (...)".

39. En base a este precepto constitucional el TUO del Código Tributario ha desarrollado los alcances de la reserva tributaria en la Norma IV de su título preliminar, indicando aquellos elementos constitutivos del tributo, los cuales son: (i) el hecho generador de la obligación tributaria, (ii) la base para su cálculo y la alícuota, (iii) el acreedor tributario, (iv) el deudor tributario y (v) el agente de retención o percepción.

40. Así las cosas, considerando que los tributos se crean únicamente por ley o por decreto legislativo en caso de delegación de facultades, podemos observar que la regulación cuestionada es un decreto legislativo, el cual según observamos, configura el ISC a los juegos de casino y máquinas tragamonedas fijando todos los elementos constitutivos del tributo, esto es el hecho generador, la base imponible y la alícuota, conforme se ha indicado en los fundamentos 28 y 30 del presente voto, y con respecto al acreedor tributario, según el Decreto Legislativo 771, Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, es el Gobierno Central que lo recauda a través de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) .

41. Por otro lado, apreciamos que en el citado artículo 4 del Decreto Supremo 341-2018- EF, se desarrolla la forma de cálculo para obtener los ingresos netos, regulación que tiene por objeto complementar lo dispuesto por ley (decreto legislativo), sin advertir alguna desnaturalización de su contenido o trasgresión, configurándose como reglamento secundum legem, conforme lo ha explicado este Tribunal en el fundamento 15 de la STC 0001/0003-2003-AI/TC:

(…) El reglamento o es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos secundum legem, de ejecución, o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben (…)

Entonces no advertimos la vulneración del principio de reserva de ley expresado en el citado artículo 74 de la Constitución o de la potestad reglamentaria del Presidente de la República recogida en el numeral 8 del artículo 118 de la referida Ley Fundamental.

**IV. Resultado**

Del repaso histórico y sistemático de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional se puede afirmar que:

a) Los principios constitucionales en materia tributaria de legalidad y reserva de ley son diferenciables a la luz de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional vigente y, al estar regulados conjuntamente en la Constitución, constituyen verdaderos mecanismos de limite a la actuación de la Administración, así como garantías de los ciudadanos frente a la potestad tributaria. En palabras del Supremo Intérprete de la Constitución, el Principio de legalidad viene a constituir el límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora.

b) Por la reserva de ley determinados aspectos del tributo solo pueden estar regulados por ley, esto es, la reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración -entre otros- de tributos queda reservada para ser actuada mediante una ley. Por ejemplo, la alícuota integrante del mandato de la norma, en tanto determina el quántum a pagar por el contribuyente, debe encontrarse revestida por el principio de seguridad jurídica en conexión con el de reserva de ley, lo que conlleva a exigir un mínimo de concreción en la ley (sin embargo, ello no se concreta cuando se deja al reglamento la fijación de los rangos de tasas sin límites).

c) En ese sentido, la reserva de ley sería ante todo una cláusula de salvaguarda (tomando el término del Tribunal Constitucional en una de sus sentencias antes reseñadas) frente a alguna actuación arbitraria del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos.

d) El desarrollo de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de reserva de ley contribuyó a corregir la función normativa y legislativa que se venía aplicando y contribuyó a identificar en los casos específicos y a futuro de determinadas materias cuya regulación corresponde a la ley y no a una norma infra legal.

e) El Tribunal Constitucional ha establecido que la vulneración a la reserva de ley, entre otros principios tributarios, conlleva también vulneración al de jerarquía normativa y seguridad jurídica.

f) La reserva de ley en materia tributaria es una reserva relativa, ya que puede admitir excepcionalmente derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia ley. En este sentido, el Tribunal Constitucional afirmó que la remisión expresa al Reglamento no vulnera la reserva de ley, siempre que no exceda lo dispuesto en ella. El reglamento es la norma que, debe estar subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, desarrollando la ley, y haciendo operativo lo que la ley estableció.

**VI. Conclusiones**

1. Inicialmente, el Tribunal Constitucional vinculó al principio de reserva de ley con el principio de legalidad en materia tributaria. Luego, lo diferenció del principio de legalidad y estableció su contenido considerando, para tal efecto, el artículo 74° de la Constitución de 1993. Posteriormente, el Supremo Intérprete de la Constitución fijó modalidades de reserva de ley y su aplicación en diferentes impuestos, así como en mecanismos de intervención de terceros para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

2. Dentro de la aplicación de los tributos y su exigibilidad, la reserva de ley viene a ser una garantía a favor de los ciudadanos y una exigencia reguladora al legislador de todos los elementos esenciales que vinculen los tributos, en tanto que con ello se salvaguarda la seguridad jurídica, la razonabilidad de la actuación y se restringe la arbitrariedad.

3. Según el Tribunal Constitucional, en nuestro ordenamiento jurídico, la reserva de ley es relativa.

1. Abogado PUCP

   Magíster en Derecho con mención en Derecho Constitucional – PUCP

   Máster Executive en Fiscalidad Internacional – Centro de Estudio Garrigues (Madrid)

   Máster en Innovación Pedagógica y Gestión de Centros Educativos EUCIM Bussines School (Madrid)

   Egresado del Doctorado en Derecho y Ciencia Política UNMSM [↑](#footnote-ref-1)