



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**SENTENCIA
DEL PLENO JURISDICCIONAL
DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

Luis Alejandro Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos

contra el Poder Ejecutivo

Resolución del 13 de abril de 2005

Asunto:

Demanda de inconstitucionalidad interpuesta por don Luis Alejandro Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos, contra el artículo 54° del Decreto Legislativo N.° 776, Ley de Tributación Municipal, modificada por el Decreto Legislativo N.° 952, en cuanto establece que el impuesto a los espectáculos públicos no deportivos grava el monto que se abona por concepto de ingreso a espectáculos públicos no deportivos en locales y parques cerrados con excepción de los espectáculos en vivo de teatro, zarzuelas, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional, calificados como culturales por el Instituto Nacional de Cultura.

Magistrados presentes:
ALVA ORLANDINI
GONZALES OJEDA
GARCÍA TOMA
VERGARA GOTELLI
LANDA ARROYO



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Sumario

I. ASUNTO

II. DATOS GENERALES

III. DISPOSICIÓN CUESTIONADA DE INCONSTITUCIONALIDAD

IV. ANTECEDENTES

1. Demanda
2. Contestación de la demanda
3. Audiencia Pública

V. MATERIAS CONSTITUCIONALMENTE RELEVANTES DE PRONUNCIAMIENTO

VI. FUNDAMENTOS

A. EL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO, LA CONSTITUCIÓN CULTURAL Y LOS DERECHOS CULTURALES

- §1. Relación entre el Estado social y democrático de Derecho, la Constitución cultural y los derechos culturales
- §2. Deberes del Estado social y democrático de Derecho con la Constitución cultural

B. LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS DE LEGALIDAD Y RESERVA DE LEY

- §3. La potestad tributaria del Estado en la Constitución de 1993
- §4. El principio de legalidad y el principio de reserva de ley
- §5. Los beneficios tributarios y el principio de reserva de ley

C. LA "INCONSTITUCIONALIDAD" DEL ARTÍCULO 54 DE LA LEY DE TRIBUTACIÓN MUNICIPAL

- §6. La potestad tributaria y la "delegación" otorgada al Instituto Nacional de Cultura
- §7. El artículo 54° de la Ley de Tributación Municipal y su interpretación
- §8. Las "normas" de la "disposición" cuestionada de inconstitucionalidad
- §9. Criterios que debe observar el Instituto Nacional de Cultura para la calificación de "cultural" de un espectáculo
- §10. El "antitecnicismo" del artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal

D. LOS ESPECTÁCULOS TAURINOS Y LA EXONERACIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO A LOS ESPECTÁCULOS PÚBLICOS NO DEPORTIVOS

- §11. El Estado social y democrático de Derecho y las manifestaciones "culturales" que implican actos de crueldad contra los animales
- §12. ¿Tiene, el Estado, el deber de promover los espectáculos taurinos y otras manifestaciones similares?
- §13. Los espectáculos taurinos y el pago de impuestos a los espectáculos públicos no deportivos

VII. FALLO



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

EXP. N.º 0042-2004-AI/TC

LUIS ALEJANDRO LOBATÓN DONAYRE Y MÁS DE CINCO MIL CIUDADANOS
LIMA

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 13 días del mes de abril de 2005, reunido el Tribunal Constitucional en sesión de Pleno Jurisdiccional, con la asistencia de los señores magistrados Alva Orlandini, Presidente; Gonzales Ojeda, García Toma, Vergara Gotelli y Landa Arroyo, pronuncia la siguiente sentencia.

I. ASUNTO

Demanda de inconstitucionalidad interpuesta por don Luis Alejandro Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos, contra el artículo 54º del Decreto Legislativo N.º 776, Ley de Tributación Municipal, modificada por el Decreto Legislativo N.º 952, en cuanto establece que el impuesto a los espectáculos públicos no deportivos grava el monto que se abona por concepto de ingreso a espectáculos públicos no deportivos en locales y parques cerrados con excepción de los espectáculos en vivo de teatro, zarzuelas, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional, calificados como culturales por el Instituto Nacional de Cultura.

II. DATOS GENERALES

Tipo de proceso : Proceso de Inconstitucionalidad.

Demandante : Luis Alejandro Lobatón Donayre y más de cinco mil ciudadanos

Disposición sometida a control : Artículo 54º del Decreto Legislativo N.º 776, Ley de Tributación Municipal, modificada por el Decreto Legislativo N.º 952, publicado el 3 de febrero de 2004. Disposición constitucional cuya vulneración se alega respecto del artículo 74º, que establece que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación.

Petitorio : Se declare la inconstitucionalidad del artículo 54º del Decreto Legislativo N.º 776, Ley de Tributación Municipal, modificada por el Decreto Legislativo N.º 952.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

III. DISPOSICIÓN CUESTIONADA DE INCONSTITUCIONALIDAD

Artículo 54° del Decreto Legislativo N.º 776, Ley de Tributación Municipal, modificada por el Decreto Legislativo N.º 952, que establece lo siguiente:

“El impuesto a los espectáculos públicos no deportivos grava el monto que se abona por concepto de ingreso a espectáculos públicos no deportivos en locales y parques cerrados con excepción de los espectáculos en vivo de teatro, zarzuelas, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional, calificados como culturales por el Instituto Nacional de Cultura.

La obligación tributaria se origina en el momento del pago del derecho a presenciar el espectáculo”.

IV. ANTECEDENTES

1. Demanda

Con fecha 5 de agosto de 2004, más de cinco mil ciudadanos interponen acción de inconstitucionalidad contra el artículo 54° del Decreto Legislativo N.º 776, Ley de Tributación Municipal, modificado por el Decreto Legislativo N.º 952.

Los **fundamentos de hecho** que exponen los demandantes son los siguientes:

- La Constitución Política del Perú, en su artículo 74° expresa que los tributos se crean, modifican, derogan o se establece una excepción exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades; es decir, que el Estado por mandato constitucional sólo puede ejercer su poder tributario a través de la función legislativa, la misma que se expresa a través del Congreso, el Poder Ejecutivo, así como los Gobiernos Regionales y Locales.
- La precitada norma jurídica inconstitucional, en la práctica impide que un total de 2,019 Municipalidades entre distritales y provinciales del Perú se puedan beneficiar con los ingresos que se generarían como resultado del cobro del Impuesto a los Espectáculos Públicos no Deportivos, considerando también que el restablecer estos ingresos a los gobiernos locales de manera justa, coadyuvaría a su progreso y efectivizaría el proceso de descentralización, para lograr el ansiado desarrollo de nuestra nación.

En cuanto a los **fundamentos jurídicos**, los demandantes expresan que:

- Cualquier delegación del poder discrecional del Estado para conceder exenciones o exceptuaciones fuera del ámbito de estos cuatro estamentos determina que la norma que la declara sea inconstitucional, por cuanto ningún órgano puede conceder beneficios tributarios aun cuando una ley se lo permita.
- El artículo 20 que modifica el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal delega en el Instituto Nacional de Cultura (INC) en forma directa y explícita la facultad discrecional de crear excepciones en tanto califique como culturales a las obras de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional. En otras palabras, delega en un órgano administrativo la facultad de otorgar beneficios tributarios. Ello se desprende de la lectura del propio texto legal, en el cual se advierte que el legislador crea un beneficio ciego también llamado exoneración en blanco; por cuanto la exigencia de certificación por parte del INC

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

equivale implícitamente al hecho de que no todo espectáculo de teatro, ópera, zarzuela o ballet se encuentra *prima facie* exonerado del impuesto, si es que no cuenta previamente con la debida calificación, lo cual parece un absurdo, pues de nada sirve mencionar los espectáculos exonerados cuando se hace depender la exoneración de la certificación cultural del INC.

- Una segunda lectura diría que sólo estarán sujetos a calificación los espectáculos folclóricos, sin embargo ello también atentaría contra la norma constitucional, pues sería una exoneración en blanco; es decir, una exoneración que no exonera nada ya que un órgano administrativo se encargaría de decir qué es folclórico y qué no.
- El efecto económico que tiene la calificación de “cultural” del INC a favor de un espectáculo no es otra que exonerar el pago del impuesto, por lo cual el INC asume la función de exonerar de impuestos cuando su propia ley orgánica no le faculta para otorgar beneficios tributarios. En tal sentido, así como una municipalidad no puede calificar de “cultural” un espectáculo por cuanto no es una de sus funciones, tampoco el INC puede exonerar de impuestos pues dicha potestad no forma parte de sus atribuciones.

La inconstitucionalidad de fondo consiste en incluir al INC dentro de una norma tributaria delegando en él facultades de la misma naturaleza, como es la competencia para establecer calificaciones culturales que en los hechos no son más que exoneraciones tributarias. Por ello, la norma legal debe precisar (*numerus clausus*) los espectáculos públicos no deportivos que desea exonerar del impuesto y no delegar en un órgano administrativo dicha potestad.

2. Contestación de la demanda

Con fecha 6 de abril de 2005, al no haber cumplido tanto el Poder Legislativo así como el Poder Ejecutivo con contestar la demanda dentro del término de ley, se dio por absuelto dicho trámite.

3. Audiencia Pública

Con fecha 13 de abril de 2005 se realizó la audiencia, en la cual los demandantes sostuvieron que el INC “actúa discrecionalmente” al determinar las entidades que serán afectas al pago del mencionado impuesto, habiendo exceptuado de tal pago a las “fiestas taurinas” que se desarrollan en el distrito del Rimac, contraviniendo lo dispuesto en la propia Ley de Tributación Municipal.

V. MATERIAS CONSTITUCIONALMENTE RELEVANTES DE PRONUNCIAMIENTO

Este Colegiado estima que el pronunciamiento sobre la “inconstitucionalidad” del artículo 54 del Decreto Legislativo N.º 776, Ley de Tributación Municipal, modificado por el Decreto Legislativo N.º 952, debe centrarse en los siguientes temas:

- a) Determinar la relación que existe entre el Estado social y democrático de Derecho y la Constitución cultural; en ese sentido se debe analizar los siguientes temas:
 - ¿Cuál es la relación existente entre el Estado social y democrático de Derecho, la Constitución cultural y los derechos culturales?
 - ¿Cuáles son los deberes del Estado social y democrático de Derecho con la Constitución cultural?
- b) Pronunciarse sobre la potestad tributaria del Estado y los principios de legalidad y de reserva de ley; para ello se deberá precisar:

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

- La potestad tributaria del Estado en la Constitución de 1993.
 - Los alcances del principio de legalidad y el principio de reserva de ley.
 - Las implicancias del principio de reserva de ley en los beneficios tributarios.
- c) Pronunciarse sobre la “inconstitucionalidad” del artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal; a tal efecto se debe precisar:
- ¿Cuál es el sentido interpretativo del artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal?
 - ¿Existe en la disposición cuestionada de inconstitucionalidad una norma acorde con la Constitución?
 - ¿Existe una afectación a la potestad tributaria de los gobiernos locales?
- d) Pronunciarse sobre los espectáculos taurinos y la exoneración del pago del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos; para lo cual se deberá precisar previamente:
- ¿Cuál debe ser la actitud de un Estado social y democrático de Derecho frente a las manifestaciones “culturales” que comportan actos de crueldad contra los animales?
 - ¿Existe, por parte del Estado, el deber de promover los espectáculos taurinos y otras manifestaciones “culturales” similares?
 - ¿Los espectáculos taurinos están obligados al pago del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos?

VI. FUNDAMENTOS

A) El Estado social y democrático de Derecho, la Constitución cultural y los derechos culturales

§1. El Estado social y democrático de Derecho, la Constitución cultural y los derechos culturales

1. La Constitución de 1993 (artículo 1) señala que

“la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado”.

Además, establece (artículo 2, inciso 19) el derecho fundamental de las personas

“a su identidad étnica y cultural. El Estado reconoce y protege la pluralidad étnica y cultural de la Nación”.

Del mismo modo, prevé (artículo 21) que

“los yacimientos y restos arqueológicos, construcciones, monumentos, lugares, documentos bibliográficos y de archivo, objetos artísticos y testimonios de valor histórico, expresamente declarados bienes culturales, y provisionalmente los que se presumen como tales, son patrimonio cultural de la Nación, independientemente de su condición de propiedad privada o pública. Están protegidos por el Estado.

La ley garantiza la propiedad de dicho patrimonio.

Fomenta conforme a ley, la participación privada en la conservación, restauración, exhibición y difusión del mismo, así como su restitución al país cuando hubiere sido ilegalmente trasladado fuera del territorio nacional”.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Estas disposiciones constitucionales, junto con la dignidad humana —como premisa antropológica—, constituye la dimensión principal del contenido cultural de nuestra Constitución¹, es decir, el conjunto de rasgos distintivos espirituales y materiales, intelectuales y afectivos que caracterizan a una sociedad o a un grupo social; el cual abarca, además de las artes y las letras, los modos de vida, las maneras de vivir juntos, los sistemas de valores, las tradiciones y creencias².

En el primer caso, la Constitución (artículo 2, inciso 19) alude al patrimonio cultural inmaterial; en el supuesto del artículo 21, hace referencia, como es evidente, al patrimonio cultural material. Para el caso concreto, es pertinente señalar que el patrimonio cultural inmaterial son aquellos usos, representaciones, expresiones, conocimientos y técnicas que las comunidades, los grupos y, en algunos casos, los individuos reconocen como parte integrante de su patrimonio cultural.

Este patrimonio cultural inmaterial, que se transmite de generación en generación, es recreado constantemente por las comunidades y grupos en función de su entorno, su interacción con la naturaleza y su historia, infundiéndoles un sentimiento de identidad y continuidad, y contribuyendo así a promover el respeto de la diversidad cultural y la creatividad humana.

El patrimonio cultural inmaterial, por otro lado, se manifiesta en las

- 1) tradiciones y expresiones orales, incluido el idioma como vínculo del patrimonio cultural inmaterial; 2) artes del espectáculo, 3) usos sociales, rituales y actos festivos, 4) conocimientos y usos relacionados con la naturaleza y el universo, y 5) técnicas artesanales tradicionales³.

En efecto, cuando nuestra Ley Fundamental consagra, en primer lugar, el derecho fundamental de las personas a su identidad étnica y cultural, y, en segundo lugar, cuando impone al Estado la obligación de reconocer y proteger dicha identidad y pluralismo, está reconociendo que el Estado peruano se caracteriza, precisamente, tanto por su pluralidad étnica, así como por su diversidad cultural.

Ello se explica por cuanto la Constitución de 1993 ha adoptado un modelo de Estado social y democrático de Derecho y no por un Estado liberal de Derecho. Esto es importante en la medida que las Constituciones de los Estados liberales presuponían una sociedad integrada, en abstracto, por personas iguales y, por lo tanto, su mayor preocupación fue asegurar la libertad de las personas. Por el contrario, el establecimiento del Estado social y democrático de Derecho parte, no de una visión ideal, sino de una perspectiva social de la persona humana.

El enfoque social de la persona humana se condice con el hecho que, en el Estado peruano, los ciudadanos pertenecen a una sociedad que es heterogénea tanto en sus costumbres como en sus manifestaciones culturales. Por ello, la Constitución de 1993 ha reconocido a la persona humana como miembro de un Estado multicultural y poliétnico⁴; de ahí que no desconozca la existencia de pueblos y culturas originarios y ancestrales del Perú.

¹ Lo cual también está integrado por aquellas disposiciones que se refieren al ámbito cultural, tales como el artículo 2, inciso 8 de la Constitución que impone al Estado la exigencia de propiciar el acceso a la cultura y fomentar su desarrollo y difusión; o el artículo 2, inciso 17, que reconoce el derecho de las personas a participar, ya sea en forma individual o asociada, en la vida cultural de la Nación. En otros supuestos, el artículo 14, el cual establece el deber a los medios de comunicación social para colaborar con el Estado en la educación y en la formación moral y cultural de la sociedad; o el artículo 18 que destina la educación universitaria, no sólo a la formación profesional, sino también a la difusión cultural.

² Declaración Universal de la UNESCO sobre la Diversidad Cultural (31.ª Reunión de la Conferencia General de la UNESCO, París, 2 de noviembre de 2001).

³ Convención para la Salvaguardia del Patrimonio Cultural Inmaterial (París, 17 de octubre de 2003).

⁴ PEÑA JUMPA, Antonio. «Derecho y pluralidad cultural: el caso de los Aymaras de Puno». En VV.AA. *Derechos culturales*. Lima: Fondo Editorial de la Universidad Católica, 1996. pp. 85 y ss.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En esa medida, la Constitución reconoce la existencia legal de las comunidades campesinas y nativas, así como su personería jurídica (artículo 88 de la Constitución); además, impone al Estado la obligación de respetar su identidad cultural (artículo 89 de la Constitución). Pero también debe reconocer la existencia de poblaciones afroperuanas y de otras tradicionalmente arraigadas en el Perú.

2. Ahora bien, el hecho que la Constitución de 1993 reconozca el derecho fundamental de las personas a su identidad étnica y cultural, así como la pluralidad de las mismas, supone que el Estado social y democrático de Derecho está en la obligación de respetar, reafirmar y promover aquellas costumbres y manifestaciones culturales que forman parte de esa diversidad y pluralismo cultural, pero siempre que ellas se realicen dentro del marco de respeto a los derechos fundamentales, los principios constitucionales y los valores superiores que la Constitución incorpora, tales como la dignidad de la persona humana (artículo 1 de la Constitución), la forma democrática de Gobierno (artículo 43) y la economía social de mercado (artículo 58).

Este reconocimiento del elemento cultural que está en su contenido, permite señalar que la Constitución

“no se limita sólo a ser un conjunto de textos jurídicos o un mero compendio de reglas normativas, sino la expresión de un cierto grado de desarrollo cultural, un medio de autorrepresentación propia de todo un pueblo, espejo de su legado cultural y fundamento de sus esperanzas y deseos”⁵.

Ahora bien, esta perspectiva social que la Constitución otorga a la persona humana, permite, por otro lado, afirmar que la Constitución no sólo es *ratio*, sino también *emotio*. Esto quiere decir que, si bien las Constituciones democráticas han presupuesto personas racionales y dispuestas a hacer armonizar sus legítimos intereses con los de los demás, no podemos negar esa dimensión emocional o “irracional” que es también inherente a su naturaleza. Es precisamente en atención a esta dimensión emocional que la Constitución reconoce las diversas manifestaciones culturales que realizan las personas ya sea individualmente o como miembros de una comunidad más amplia y diversa culturalmente.

En efecto, la Constitución (artículo 1), al reconocer que la defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado, capta al ser humano no sólo como ser “racional”, sino también aprehende la *conditio humana* desde el lado emocional o “irracional”. Lo cual se refleja claramente cuando se invoca a Dios o se evoca el sacrificio de las generaciones anteriores en el Preámbulo de nuestra Constitución; o cuando se refiere a los símbolos patrios (artículo 49) –sobre los cuales se ha pronunciado este Tribunal en sentencia sobre el Exp. N.º 0044-2004-AA/TC. Fundamento 36–, a la bandera (artículo 49, segundo párrafo), o al idioma (artículo 2, inciso 2; 2, inciso 19; 48).

3. Por otro lado, este Colegiado entiende que es en la *emotio* donde se debe poner en relieve la *tolerancia* como valor superior y principio rector de un sistema democrático, en la medida que

“el poder ejercido por la mayoría debe distinguirse de todo otro en que no sólo presupone lógicamente una oposición, sino que la reconoce como legítima desde el punto de vista político, e incluso la protege, creando instituciones que garantizan un mínimo de posibilidades de existencia y acción a distintos grupos religiosos, nacionales o económicos, aun cuando solo estén constituidos por una minoría de personas; o, en

⁵ HÄBERLE, Peter. *Teoría de la Constitución como ciencia de la cultura*. Madrid: Tecnos, 2000. p. 34.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

realidad, precisamente por constituir grupos minoritarios. La democracia necesita de esta continuada tensión entre mayoría y minoría, entre gobierno y oposición, de la que dimana el procedimiento dialéctico al que recurre esta forma estatal en la elaboración de la voluntad política. Se ha dicho acertadamente que la democracia es discusión. Por eso el resultado del proceso formativo de la voluntad política es siempre la transacción, el compromiso. La democracia prefiere este procedimiento a la imposición violenta de su voluntad al adversario, ya que de ese modo se garantiza la paz interna”⁶.

Más aún, en una sociedad tan heterogénea y plural como la nuestra –integrada por una cultura autóctona y originaria, y por una cultura mestiza o criolla–, es necesario que se reconozcan determinados valores democráticos y culturales que deben ser compartidos por todos, sin que ello implique un desconocimiento de la idiosincrasia de cada comunidad. Se requiere, pues, establecer la unidad dentro de la diversidad y el pluralismo.

De ahí que sea posible señalar que la multiculturalidad del Estado peruano, no debe significar un lastre para lograr la identidad nacional, sino un desafío constitucional en la medida que se debe tener en consideración el valor de la diversidad cultural. En efecto, se puede señalar que “la diversidad cultural es valiosa, tanto en el sentido cuasiestético de que crea un mundo más interesante, como porque otras culturas poseen modelos alternativos de organización social que puede resultar útil adaptar a nuevas circunstancias. Este último aspecto suele mencionar con relación a los pueblos indígenas, cuyos estilos de vida tradicionales proporcionan un modelo de relación sostenible con el entorno”⁷.

82. Deberes del Estado social y democrático de Derecho con la Constitución cultural

4. A criterio de este Tribunal, la promoción de la cultura también constituye un deber primordial del Estado social y democrático de Derecho, establecidos en el artículo 44 de la Constitución. De ahí que el deber que asume el Estado, en relación con la Constitución cultural, se manifiesta en tres aspectos: en primer lugar, el Estado debe *respetar*, por mandato constitucional, todas aquellas manifestaciones culturales de los individuos o de grupos de ellos que constituyan la expresión de su derecho a la libertad de creación intelectual, artística, técnica y científica (artículo 2, inciso 8 de la Constitución); además de respetar la propiedad de las comunidades campesinas y nativas sobre sus conocimientos colectivos, de medicina tradicional y salud, de valores genéticos y de su biodiversidad, de conformidad con los artículos 88, 89 y 149 de la Constitución.

En segundo lugar, el Estado tiene la obligación de *promover* todos aquellos actos que atiendan al interés general, a desarrollar un conjunto de conocimientos que permitan el desarrollo del juicio crítico y de las artes, así como a la integración y fortalecimiento de las manifestaciones que contribuyen a la identidad cultural de la Nación.

En tercer lugar, el Estado asume también el deber de *no promover* aquellos actos o actividades que pudiendo ser manifestaciones culturales o encubiertos por lo “cultural” –como las actividades o fiestas que inciten al consumo de drogas, fomenten la violencia, realicen actos antinaturales o crueles contra los animales, causen un grave daño al medio ambiente, lleven a cabo la caza furtiva de especies en peligro de extinción– pongan en cuestión, por un lado, derechos fundamentales como el derecho a la paz, a la tranquilidad, al disfrute del tiempo libre y al descanso, así como gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida (artículo 2, inciso 22 de la Constitución).

⁶ Kelsen, Hans. *Esencia y valor de la democracia*. Barcelona: Editorial Labor, 1977. p. 141.

⁷ Kymlicka, Will. *Ciudadanía multicultural*. Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica, 1992. pp. 170-171.



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Ello porque la Constitución obliga al Estado, por un lado, a promover el uso sostenible de los recursos naturales (artículo 67); y, de otro, la conservación de la diversidad biológica y de las áreas naturales protegidas (artículo 68). Lo cual no obsta para señalar que también es deber del Estado velar para que el aprovechamiento de dichos recursos se realice mediante el trato adecuado de las especies animales y vegetales de acuerdo con estándares acordes con las formas de vida pacífica y armónica con la naturaleza.

De ahí que el Estado social y democrático de Derecho, no sólo debe promover y respetar los valores culturales de la Nación, sino que también debe proscribir, desalentar o sancionar aquellos actos que supongan una violación de los derechos fundamentales o cuestionen valores superiores como la igualdad, la tolerancia, el pluralismo y la democracia, o los que pretendan subvertir el orden constitucional. De hecho, así procedió, tempranamente, el Estado peruano al abolir, mediante Ley, el juego de gallos a inicios de la República, estableciendo que

“La moral del Gobierno, y la prosperidad pública se interesan en que infatigablemente se ataque, y persiga la pasión más destructora de las costumbres, y del reposo doméstico. Nada importaría hacer la guerra á los españoles, si no la hiciésemos también á los vicios de su reinado: salgan de nuestro suelo los tiranos, y salgan con ellos sus crímenes, quedándonos sólo la virtud de la constancia que han acreditado siempre, para emplearla contra ellos, así como ellos la han empleado contra nosotros; (...)”⁸.

En ese sentido, el Estado se reserva el derecho a no promover prácticas que no contribuyan al desarrollo de una calidad de vida digna, lo cual se sostiene en una relación armónica con la naturaleza que alberga tanto al ser humano como a las especies animales y vegetales con los cuales convive.

En suma, en nuestra Constitución de 1993, la relación entre el Estado social y democrático de Derecho y la Constitución cultural, no sólo se limita al reconocimiento del derecho fundamental a la identidad étnica y cultural (artículo 2, inciso 19), al derecho fundamental a la cultura (artículo 2, inciso 8) o al establecimiento de una cláusula de protección del patrimonio cultural (artículo 21), sino que también debe elaborar y llevar a cabo una política cultural constitucional, a través de la educación, los medios de comunicación social, la asignación de un presupuesto específico, por ejemplo, que le permita realizar el deber de promover las diversas manifestaciones culturales. Ello es así en la medida que en sociedades poliétnicas y multiculturales como es la sociedad peruana, el Estado debe garantizar la interacción armoniosa y la voluntad de convivir con personas y grupos de identidades y costumbres culturales muy diversas. En ese sentido, el pluralismo cultural constituye un imperativo del Estado y del sistema democrático frente a la diversidad cultural.

Pero el Estado social y democrático de Derecho también puede promover las manifestaciones culturales, legítimamente, mediante el ejercicio de la potestad tributaria; por cuanto que los fines económicos, sociales, políticos y culturales son también objetivos a cumplir con la imposición de tributos o con su exoneración.

B) La potestad tributaria del Estado y los principios constitucionales tributarios de legalidad y reserva de ley

⁸ Ley dada en el palacio del Supremo Gobierno, en Lima, á 16 de Febrero de 1822. – 3.º. Firmado: Torre-Tagle. Por órden de S.E. – B. Monteagudo.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

§3. La potestad tributaria del Estado en la Constitución de 1993

6. Bajo esos considerandos, y habiendo señalado tanto la relación y los deberes del Estado social y democrático de Derecho con la *Constitución cultural*, este Colegiado ve por conveniente examinar, a continuación, la actuación del Estado en la promoción de determinadas manifestaciones culturales en el ámbito de la tributación municipal. Ello con la finalidad de verificar si las actividades exceptuadas del pago del impuesto establecido por el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal requieren un tratamiento tributario especial por parte del Estado en la medida que son “manifestaciones culturales” o “contribuyen” al fomento de la cultura.

7. De acuerdo con nuestra 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, es del caso señalar que 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.

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.

8. Se debe señalar que cuando la Constitución establece dichos principios como límites informadores del ejercicio de la potestad tributaria ha querido proteger a las personas frente a la arbitrariedad en la que puede incurrir el Estado cuando el poder tributario se realiza fuera del marco constitucional establecido. Por eso mismo, el último párrafo del artículo 74° de la Ley Fundamental establece que “no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

De ahí que la potestad tributaria del Estado, a juicio de este Colegiado, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución –*principio de constitucionalidad*– y no sólo de conformidad con la ley –*principio de legalidad*–. Ello es así en la medida que nuestra Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución (artículo 51). Según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es *lex superior* y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública tal como lo ha señalado este Tribunal Constitucional en Sentencia anterior (Exp. N.º 050-2004-AI/TC, 051-2004-AI/TC, 004-2005-PI/TC, 007-2005-PI/TC 009-2005-PI/TC, Fundamento 156).

En segundo lugar, se debe señalar que la Constitución no es un mero documento político, sino también norma jurídica, lo cual implica que el ordenamiento jurídico nace y se fundamenta en la Constitución y no en la ley. En ese sentido, el principio de fuerza normativa de la Constitución quiere decir que los operadores del Derecho y, en general, todos los llamados a aplicar el Derecho –incluso la

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

administración pública—, deben considerar a la Constitución como premisa y fundamento de sus decisiones, lo cual implica que:

“a) dado que la Constitución es norma superior habrán de examinar con ella todas las leyes y cualesquiera normas para comprobar si son o no conformes con la norma constitucional; b) habrán de aplicar la norma constitucional para extraer de ella la solución del litigio o, en general, para configurar de un modo u otro una situación jurídica; c) habrán de interpretar todo el ordenamiento conforme a la Constitución. En otras palabras, si la Constitución tiene eficacia directa no será sólo norma sobre normas, sino norma aplicable, no será sólo fuente sobre la producción, sino también fuente del derecho sin más”⁹.

Por ello, se debe afirmar que la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está vinculado por el principio constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la Constitución. Sólo así el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucionales.

§4. El principio de legalidad y el principio de reserva de ley

9. Para efectos de la resolución del presente caso en concreto y a fin de determinar si el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal (Decreto Legislativo N.º 776, modificada por el Decreto Legislativo N.º 952) otorga una “delegación en blanco” a favor de un órgano administrativo como el Instituto Nacional de Cultura —como señalan los demandantes—, este Colegiado considera pertinente determinar el contenido y los alcances de dos principios constitucionales tributarios: el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, principios ambos que están previstos en el artículo 74 de la Constitución de 1993.

El primer párrafo del artículo 74º 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.
(...)”.

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.

Es 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

⁹ DE OTTO, Ignacio. *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*. Barcelona: Ariel, 6.ª reimpresión, 1998. p. 76.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora”¹⁰.

10. 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 ordene¹¹. 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.

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 ley es también, ante todo, una *cláusula de salvaguarda* frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos¹².

11. De acuerdo con estas precisiones, este Colegiado entiende que la distinción realizada entre ambos principios no puede ser omitida, en la medida que la Constitución no sólo faculta al Poder Legislativo, a los Gobiernos regionales y Gobiernos locales (artículo 74) para ejercer la potestad tributaria, sino que también prevé el supuesto del poder tributario a favor del Poder Ejecutivo (artículo 104) en el supuesto que el Congreso de la República le delegue facultades legislativas en materia tributaria; caso en el cual el ejercicio se realiza, únicamente, a través de un decreto legislativo.

La Constitución, por tanto, también ha previsto que dicha potestad pueda ser ejercida por el Poder Ejecutivo, lo cual no quiere decir, sin embargo, que el Constituyente haya otorgado la potestad tributaria en igualdad de condiciones a ambos poderes del Estado. Se debe tener claramente establecido que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo, a diferencia del Poder Legislativo, de los Gobiernos regionales y los Gobiernos locales, no es una potestad originaria sino derivada. No existe, pues, equiparidad ni igualdad en el ejercicio de la potestad tributaria entre aquéllos y el Poder Ejecutivo; la de los primeros es una forma originaria y ordinaria de ejercer dicha potestad; el de éste es una forma derivada y extraordinaria.

En atención a esta naturaleza extraordinaria del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo, se exige que la observancia del principio de reserva de ley, en este caso, es y debe ser aun más estricta; es decir, no sólo se debe cuidar de respetar el aspecto formal del principio de reserva de ley, sino también su dimensión material. En tal sentido, el decreto legislativo por el cual el Poder Ejecutivo ejerce la potestad tributaria debe estar sometida a los siguientes controles:

1. *Control de contenido*, a fin de verificar su compatibilidad con las expresas disposiciones de la ley autoritativa, asumiendo que existe una presunción *iuris tantum* de constitucionalidad de dichos decretos;

¹⁰ DE CABO MARTÍN, Carlos. *Sobre el concepto de Ley*. Madrid: Trotta, 2000. p. 69.

¹¹ SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo y Luis VARGAS LEÓN. “En torno a la defición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales”. En *Ius et veritas*, N.º 17, Lima, 1998. p. 297.

¹² ALGUACIL MARI, Pilar. *Discrecionalidad técnica y comprobación tributaria de valores*. Valencia: Diálogo S.L. p. 27.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2. *Control de apreciación*, para examinar si los alcances o la intensidad del desarrollo normativo del decreto legislativo se enmarca en los parámetros de la dirección política –tributaria– que asume el Congreso de la República en materia legislativa; y
3. *Control de evidencia*, para asegurar que dicho decreto legislativo no sólo no sea violatorio de la Constitución por el fondo o por la forma, sino que también no sea incompatible o no conforme con la misma.

12. Ahora bien, este Tribunal Constitucional ha señalado en anterior oportunidad (Expediente N.º 2762-2002-AA/TC) 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 79º de la Constitución, que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa). Para los supuestos contemplados en el artículo 74º 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.

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.º 2762-2002-AA/TC y N.º 3303-2003-AA/TC).

En consecuencia, lo que se quiere advertir es que toda delegación, para ser constitucionalmente legítima, deberá encontrarse parametrada en la norma legal que tiene la atribución originaria, pues cuando la propia ley o norma con rango de ley no establece todos los elementos esenciales y los límites de la potestad tributaria derivada, se está frente a una delegación incompleta o en blanco de las atribuciones que el constituyente ha querido resguardar mediante el principio de reserva de ley.

Ahora bien, si esa es la forma de interpretar las relaciones entre la ley autoritativa y el decreto legislativo que la desarrolla, en la delimitación de los elementos esenciales para *la creación* del tributo, corresponde analizar cómo ello opera cuando se disponen exoneraciones tributarias.

§5. Los beneficios tributarios y el principio de reserva de ley

13. El *principio de reserva de ley*, en tanto límite de la potestad tributaria y garantía de las personas frente a ella, debe observarse también en el caso de los beneficios tributarios, tal como se deriva de la Constitución (artículo 74º). En virtud de esta disposición, en cuanto se refiere al principio de reserva de ley, nuestra Constitución no le da un tratamiento distinto a la facultad de crear, modificar o derogar un tributo, sino que también exige la observancia del principio de reserva de ley cuando se trata de establecer beneficios tributarios.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Ello porque el Estado, al establecer beneficios tributarios, no sólo rompe con la regla general al deber/obligación de las personas de contribuir al sostenimiento del gasto público, sino también, con la función constitucional de los tributos como es el permitir al Estado contar con los recursos económicos necesarios para cumplir, a través del gasto público, con los deberes de defender la soberanía nacional, garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, proteger a la población de las amenazas contra su seguridad, así como promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44° de la Constitución).

En tal sentido, de establecerse beneficios tributarios, sin observar el principio de legalidad y de reserva de ley, u obedeciendo a motivaciones que no son necesarias, objetivas y proporcionales, dichos beneficios pueden ser consideradas lesivos de los principios de universalidad e igualdad tributaria¹³, representando auténticas violaciones constitucionales.

13. Ahora bien, los beneficios tributarios constituyen aquellos tratamientos normativos mediante los cuales el Estado otorga una disminución, ya sea total o parcialmente, del monto de la obligación tributaria, o la postergación de la exigibilidad de dicha obligación. A propósito de esto, este Colegiado considera pertinente referirse a los distintos modos como pueden manifestarse los beneficios tributarios, a saber: la inafectación, la inmunidad, y la exoneración.

La *inafectación* o no-sujeción debe entenderse como aquellos supuestos que no se encuentran dentro del ámbito de afectación de un tributo determinado. Es decir, el legislador no ha previsto que determinados hechos, situaciones u operaciones estén dentro de la esfera de afectación del tributo que ha surgido como consecuencia del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado.

De otro lado, la *inmunidad* es la limitación constitucional impuesta a los titulares de la potestad tributaria del Estado a fin de que no puedan gravar o afectar a quienes la Constitución quiere exceptuar del pago de tributos debido a razones de interés social, de orden económico o por otros motivos que considere atendibles. Tal es el supuesto, por ejemplo, del artículo 19° de nuestra Constitución¹⁴.

Por su parte, las *exoneraciones* se configuran como supuestos de excepción respecto del hecho imponible, lo cual quiere decir que el hecho imponible nace, y/o, los sujetos (exoneraciones subjetivas) o actividades (exoneraciones objetivas), previstos en ella, se encuentran *prima facie* gravados; no obstante ello, en estos casos, no se desarrollará el efecto del pago del tributo en la medida que, a consecuencia de la propia ley o norma con rango de ley, se les ha exceptuado del mismo.

Cabe señalar, que atendiendo al carácter excepcional de los beneficios tributarios y a fin de resguardar la protección de los principios constitucionales tributarios, la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario, establece en estos casos, entre otros requisitos, que la propuesta legislativa deba señalar de forma clara y detallada el objeto de la medida, así como los beneficiarios de la misma, y especificar el plazo máximo de duración del beneficio, caso contrario, se entenderá otorgado por tres años.

14. Ahora, si bien es cierto que, generalmente, los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos, que justifican que se otorgue un trato *excepcional* a determinadas actividades o personas

¹³ LA ROSA, Salvatore. "Los beneficios tributarios". En *Tratado de Derecho tributario*. T. I. Colombia: Temis, pp. 389, 397.

¹⁴ Artículo 19.- "las universidades, institutos superiores y demás centros educativos constituidos conforme a la legislación de la materia gozan de inafectación de todo impuesto directo e indirecto, que afecte los bienes, actividades y servicios propios de su finalidad educativa y cultural...".

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

que normalmente estuvieran sujetas a tributar, también lo es que el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no sólo en observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino también que debe ser necesario, idóneo y proporcional. Lo contrario podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2) está proscrita.

Es más,

“en los casos que existen motivaciones de otro orden (extrafiscal), debe tratarse, de finalidades no arbitrarias, sino compatibles con los valores del propio ordenamiento, en base a los cuales se admite excepcionalmente una desviación respecto de las exigencias de la igualdad y de la capacidad económica”¹⁵.

Siguiendo esta línea de análisis, se afirma asimismo que

“el legislador no debe abusar de esta facultad y evaluar muy bien el fin recaudatorio, sea este el sacrificio del ingreso (si lo excepciona) o su incremento (si establece impuesto desalentadores, restrictivos o prohibitivos)”¹⁶.

De este modo, los beneficios tributarios se traducen en estímulos a determinadas personas o actividades que el Estado *considera valioso promover*, y es ahí donde se debe considerar tanto los derechos fundamentales, los principios constitucionales y los valores superiores, así como los deberes primordiales del Estado que están previstos en el artículo 44 de la Constitución, ya aludidos *supra*. En efecto, no es contrario a la Constitución el hecho que el legislador establezca una finalidad extrafiscal de los tributos, siempre que ella esté de acuerdo con los principios rectores de la política social, económica e, incluso, cultural del Estado.

En el caso concreto de establecer beneficios tributarios que tiendan a promover las manifestaciones culturales de la Nación, la *ratio legis* de la disposición que establece ello, no debe obedecer al interés particular o individual de alguien, sino que, por el contrario, debe tener en consideración

“los intereses públicos presentes en las normas que regulan el patrimonio cultural: la preservación y el enriquecimiento del mismo, en cuanto constituyen instrumentos de defensa de los intereses de la colectividad al acceso al patrimonio cultural”¹⁷.

C) La “inconstitucionalidad” del artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal

§6. La potestad tributaria y la “delegación” otorgada al Instituto Nacional de Cultura

15. Dentro del marco constitucional establecido por este Colegiado, y realizadas las precisiones sobre la potestad tributaria del Estado y cómo inciden en él los principios de legalidad y de reserva de ley, así como la relación que existe entre éste y los beneficios tributarios, corresponde ahora resolver la “inconstitucionalidad”, del artículo 54° del Decreto Legislativo N.º 776, Ley de Tributación Municipal, modificado por el Decreto Legislativo N.º 952. Para ello, este Colegiado ha de pronunciarse sobre dos aspectos, básicamente: 1) ¿existe en el caso concreto una vulneración del

¹⁵ PEREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario. Parte General*. Madrid: Civitas, 10.ª edición, p. 137.

¹⁶ GARCIA BELSUNCE, Horacio. *Estudios de Derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: Depalma, p. 321.

¹⁷ URRESTI, Juan Esteban. “Patrimonio cultural y tributación”. En *Revista Jurídica de Buenos Aires*, 2002, Buenos Aires, 2002. p. 660.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

principio de reserva de ley?; y 2) ¿Cuál es la naturaleza y los efectos jurídicos de la calificación de “cultural” que realiza el Instituto Nacional de Cultura de determinados espectáculos?

Al respecto, los demandantes sostienen que:

“El artículo 20° que modifica el Art. 54° de la Ley de Tributación Municipal delega en el INSTITUTO NACIONAL DE CULTURA (INC) en forma directa y explícita la facultad discrecional de crear excepciones en tanto califique como culturales a las obras de teatro, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folklore nacional. En otras palabras, delega en un órgano administrativo la facultad de otorgar beneficios tributarios. Ello se desprende de la lectura del propio texto legal, en el cual se advierte que el legislador crea un beneficio ciego, llamado también exoneración en blanco; por cuanto la exigencia de certificación por parte del INC equivale implícitamente al hecho de que no todo espectáculo de teatro, ópera, zarzuela o ballet se encuentra *prima facie* (sic) exonerado del impuesto, si es que no cuenta con previamente con la debida calificación, lo cual parece un absurdo, pues de nada sirve mencionar los espectáculos ‘exonerados’ cuando se hace depender esa ‘exoneración’ de la certificación cultural del Instituto Nacional de Cultura”¹⁸.

16. Sobre el primer cuestionamiento, este Colegiado estima que, un primer aspecto de análisis para el caso concreto, es determinar quiénes tienen potestad tributaria para crear, modificar o exonerar tributos; otro aspecto a considerar –intrínsecamente vinculado al primero– está referido a verificar que en el ejercicio de dicha potestad por el poder facultado constitucionalmente, se haya utilizado el medio normativo idóneo y se haya regulado la materia tributaria conforme a los demás límites establecidos en la Constitución; es decir, que se haya respetado el principio de reserva de ley.

Conforme con lo que se ha señalado en los fundamentos precedentes, la potestad tributaria la ejerce el Estado por atribución directa u originaria, a través del Congreso de la República, los Gobiernos regionales, los Gobiernos locales (artículo 74 de la Constitución); excepcionalmente, de forma derivada y previa delegación de facultades, el Poder Ejecutivo puede ejercer dicha atribución a través de un decreto legislativo.

Es claro que sólo en estos niveles de Gobierno, por previsión constitucional, se puede ejercer la potestad tributaria; por lo que no es jurídicamente posible que un órgano que no forme parte de este nivel de Gobierno pueda arrogarse dichas facultades, ni que quepa la posibilidad de que éstas sean delegadas a un organismo administrativo. El único supuesto de delegación de facultades tributarias que prevé nuestra Constitución es aquel en el cual el Congreso habilita al Poder Ejecutivo para que legisle, dentro del plazo y en las materias establecidas en la ley habilitante; debiendo entenderse por Poder Ejecutivo, únicamente, a los órganos constitucionalmente encargados de aprobar un decreto legislativo, esto es, al Consejo de Ministros y al Presidente de la República, de acuerdo con la Constitución (artículos 104 y 125, inciso 2).

Esta delegación de facultades, como es evidente, no supone una transferencia de facultades absolutas, sino que está sujeta a control tanto por parte del Poder Legislativo, así como por el propio Poder Ejecutivo, en la medida que la Constitución (artículo 125, inciso 2) faculta al Consejo de Ministros, para

“aprobar los decretos legislativos y los decretos de urgencia que dicta el Presidente de la República, así como los proyectos de ley y los decretos y resoluciones que dispone la ley”.

¹⁸ Demanda de inconstitucionalidad (fojas 3).

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Por otro lado, para este Alto Tribunal es claro que cuando el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal describe la actividad que va a ser gravada con el impuesto y, a su vez, señala taxativamente, en qué supuestos –teatro en vivo, zarzuela, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folklore nacional– dicha actividad se encontrará exonerada del pago, el legislador ha respetado el principio de reserva de ley, pues es mediante ley que se establecen los supuestos de la exoneración.

Más aún, este Colegiado considera que, en el caso concreto, el ejercicio de la potestad tributaria para otorgar beneficios, atendiendo a finalidades extrafiscales –como por ejemplo el buscar promover la educación, la generación de empleo, la investigación científica, las *manifestaciones culturales*, entre otros–, tiene legitimidad constitucional en la medida que está relacionado con la protección de bienes de relevancia constitucional, como es el de las manifestaciones culturales.

Desde esta perspectiva, se entiende que el legislador ha previsto en el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal un trato excepcional respecto a la regla general de tributación al impuesto a los espectáculos públicos no deportivos, para aquellos que se encuentren dentro del supuesto de la norma de “realizar espectáculos públicos no deportivos en locales y parques cerrados”.

Cabe precisar, además, que tratándose del caso de estos espectáculos, no obstante que se genera la obligación del pago del impuesto previsto en el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal, el legislador ha querido que los mismos sean exonerados del pago del impuesto respectivo, pero con el único requisito “formal” de contar con la calificación de espectáculo público “cultural” por el Instituto Nacional de Cultura.

En consecuencia, formalmente, este Colegiado aprecia que el Poder Ejecutivo, al ejercer su potestad tributaria para establecer exoneraciones tributarias, no ha vulnerado el principio de reserva de ley y, por ende, no deviene *per se* en inconstitucional. Es más, las actividades exoneradas del pago del impuesto establecido por el artículo 54 son merecedoras de un tratamiento tributario especial por parte del Estado en la medida que es un deber con la Constitución cultural, es decir, contribuye al fomento de las manifestaciones culturales.

17. Con relación al segundo cuestionamiento, es decir, sobre la naturaleza y los efectos jurídicos de la calificación de “cultural” que realiza el Instituto Nacional de Cultura de determinados espectáculos para efectos tributarios, se debe señalar lo siguiente.

Es claro que el Instituto Nacional de Cultura no es un órgano constitucional que tenga atribución para ejercer atributos propios de la potestad tributaria constitucional. Por ello, el hecho que el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal condicione la concreción del supuesto de exoneración a una calificación previa por parte del Instituto Nacional de Cultura, no significa que, en el plano formal, éste tenga facultad tributaria, que de hecho no la tiene. No obstante, a juicio de este Colegiado, materialmente, el Instituto Nacional de Cultura al otorgar la calificación de “cultural” a una determinada actividad define de manera no declarativa, sino constitutiva, la exoneración del pago de un tributo.

En efecto, el legislador al hacer depender la exoneración del pago del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos de las actividades que están previstas expresamente en el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal, si bien no formalmente, está facultando tácitamente al Instituto Nacional de Cultura para exonerar el pago de tributos. Ello es así en la medida que las actividades previstas en dicha disposición, por sí mismas, no son exoneradas de dicho pago, sino que es necesario que el Instituto Nacional de Cultura los califique como “culturales” para que se puedan beneficiar de la

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

exoneración tributaria. Es evidente, pues, que la calificación del Instituto Nacional de Cultura para efectos de la exoneración no se limita a desplegar simplemente efectos declarativos sino constitutivos de una obligación tributaria, lo cual vulnera, materialmente, el principio de reserva de ley.

Hay, pues, en el caso concreto, una clara infracción del principio de reserva de ley. El legislador no puede otorgar a un ente administrativo una materia, reservada a una ley, para que sea regulada mediante un reglamento. De ahí que se señale, en relación con el principio mencionado, que

“la ley ha de abordar por sí misma, si ha de observar el mandato constitucional, el núcleo esencial de dicha regulación, de modo que la remisión que pueda hacer a un Reglamento no implique la abdicación de la regulación de dicho núcleo, o de sus criterios básicos (...)”¹⁹.

Ante esto, y en virtud del principio de presunción de constitucionalidad de las leyes, se hace necesario determinar el sentido interpretativo que debe darse al artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal.

§7. El artículo 54° de la Ley de Tributación Municipal y su interpretación

18. Este Colegiado, en anterior oportunidad (Expediente N.º 0010-2002-AI/TC), ha precisado que en todo precepto legal se puede distinguir entre “disposición” y “norma”, entendiendo por la primera aquel texto, enunciado lingüístico o conjunto de palabras que integran el precepto, y por la segunda, aquel o aquellos sentidos interpretativos que se pueden deducir de la disposición o de parte de ella. Esta distinción no implica que ambas puedan tener una existencia independiente, pues se encuentran en una relación de mutua dependencia, no pudiendo existir una norma que no encuentre su fundamento en una disposición, ni una disposición que por lo menos no albergue una norma.

Esta posibilidad de que el Tribunal Constitucional pueda distinguir entre “disposición” y “norma”, cuando se trata del proceso de inconstitucionalidad, es el presupuesto básico de las denominadas sentencias interpretativas, cuyo fundamento, tal como se ha precisado, radica en el principio de conservación de la ley y en la exigencia de una interpretación conforme a la Constitución, a fin de no vulnerar el principio de supremacía constitucional.

En efecto, las sentencias interpretativas recaen normalmente sobre disposiciones ambiguas, confusas o complejas, de las que se pueden extraer varios sentidos interpretativos, por lo que corresponde al Tribunal Constitucional analizar la constitucionalidad, en primer lugar, de la disposición; y, seguidamente, de todas aquellas normas que se desprendan de la disposición cuestionada con la finalidad de verificar cuáles se adecuan a la Constitución y cuáles deben ser expulsadas del ordenamiento jurídico.

§8. Las “normas” de la “disposición” cuestionada de inconstitucionalidad

19. Conforme a ello, si bien se ha concluido que la “disposición” cuestionada no vulnera el principio de reserva de ley en materia tributaria, cabe analizar los sentidos interpretativos (normas) que posee el artículo 54° de la Ley Tributación Municipal (disposición).

Del texto íntegro de la disposición cuestionada, interesa a este Colegiado, tomar en cuenta aquel extremo que se refiere a la exoneración del pago del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos, a favor de

¹⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y Tomás-Ramón FERNÁNDEZ. *Curso de Derecho administrativo*. T. I. Madrid: Civitas, 10.ª edición, 2001. p. 268.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

“los espectáculos en vivo de teatro, zarzuelas, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional, **calificados como culturales por el Instituto Nacional de Cultura**”.

El extremo subrayado, posee dos sentidos interpretativos; a saber:

- 1) Que la “calificación” como “culturales” de los espectáculos en vivo de teatro, zarzuelas, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional, por parte del Instituto Nacional de Cultura es *declarativa*, para efectos de la exoneración tributaria y, por lo tanto, al margen de la calificación del Instituto Nacional de Cultura, dichas actividades pueden ser beneficiadas con la exoneración del pago del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos.
- 2) Que la “calificación” como “culturales” de los espectáculos en vivo de teatro, zarzuelas, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional, por parte del Instituto Nacional de Cultura es *constitutiva*, para efectos de la exoneración tributaria y, por lo tanto, sin la calificación previa del Instituto Nacional de Cultura, dichas actividades no pueden ser beneficiadas con la exoneración del pago del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos.

A criterio del Tribunal Constitucional, el segundo sentido interpretativo deviene en inconstitucional, por cuanto que la calificación que realiza el Instituto Nacional de Cultura define, en los hechos, qué actividades deben ser exoneradas y cuáles no. Tan es así, que los espectáculos en vivo de teatro, zarzuelas, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional no son exoneradas por el solo hecho de estar contempladas expresamente en el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal, es decir, al margen de la calificación de “cultural”; lo cual, sin embargo, no sucede en la realidad.

Ello es así, pues para que dichas actividades se beneficien de la exoneración tributaria requieren necesariamente del pronunciamiento antelado del Instituto Nacional de Cultura. Esto se puede apreciar claramente en la Resolución del Tribunal Fiscal, en el cual se señala que

“al haber sido calificado como espectáculo cultural la Feria Taurina del Señor de los Milagros del año 2000, por el Instituto Nacional de Cultura y de este modo haberse cumplido con el requisito exigido por el artículo 54° de la Ley de Tributación Municipal para obtener la exoneración del impuesto a los Espectáculos Públicos No Deportivos, procede declarar fundada la apelación de puro derecho interpuesta, debiendo dejarse sin efecto las Resoluciones de Determinación N.ºs 000015-2002-DFT-MDR y 000016-2002-DFT-DAT-MDR”²⁰.

Este es, pues, el sentido interpretativo que se le ha venido atribuyendo al artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal.

Las consecuencias jurídicas de una interpretación en este sentido no sólo desnaturaliza la intención del legislador de promover determinadas manifestaciones culturales, a través de la exoneración del pago del impuesto a los espectáculos en vivo de teatro, zarzuelas, conciertos de música clásica, ópera, opereta, ballet, circo y folclore nacional, sino que también limita el cumplimiento del deber del Estado con la Constitución cultural al hacer depender su exoneración, en los hechos, de una calificación previa de “cultural” por parte del Instituto Nacional de Cultura. Órgano que si bien es competente para declarar qué es lo “cultural”, no lo es para configurar una exoneración tributaria; en este sentido la norma autoritativa no es conforme con la Constitución.

²⁰ Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06377-2-2002, de fecha 29 de octubre de 2002.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Por ello, y a fin de preservar la constitucionalidad del artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal, este Colegiado establece que dicha disposición debe ser interpretada de conformidad con el primer sentido analizado *supra*. Es decir, que el Instituto Nacional de Cultura está en la obligación de realizar la calificación –por mandato legal–, pero esto no significa que ésta tenga naturaleza constitutiva, sino declarativa, para efectos de la exoneración del pago del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos; por lo que las calificaciones que realice dicho ente administrativo, sobre un determinado evento, no son vinculantes desde una perspectiva tributario-constitucional. Por ello, no conllevan, por sí mismas, a la exoneración del pago del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos.

En esa medida, este Tribunal debe señalar que los espectáculos previstos taxativamente en el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal están exonerados del pago de los impuestos a los espectáculos públicos no deportivos, no por decisión y calificación del Instituto Nacional de Cultura, sino en virtud a que dicha Ley así lo prevé expresamente. De lo contrario se estaría atribuyendo, inconstitucionalmente, el ejercicio de la potestad tributaria, a un órgano meramente administrativo y que no ostenta la calidad de órgano constitucional.

En consecuencia, para efectos de la exoneración del pago del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos, la calificación que sobre ellos realice el Instituto Nacional de Cultura es obligatoria por mandato de la ley, pero no tiene efectos constitutivos para la exoneración del pago del impuesto mencionado. De ahí que el Instituto Nacional de Cultura no pueda extender la calificación de cultural –por analogía o por vía interpretativa– a otros espectáculos que no sean los que están previstos *numerus clausus* en el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal.

§9. Criterios constitucionales que debe observar el Instituto Nacional de Cultura para la calificación de “cultural” de un espectáculo

20. Sin embargo, si bien, el Instituto Nacional de Cultura es el ente encargado de “ejecutar actividades y acciones a nivel nacional en el campo de la cultura, normar, supervisar y evaluar la política cultural del país y administrar, conservar y proteger el patrimonio cultural de la nación”, según lo establece el artículo 13 de la Ley Orgánica del Ministerio de Educación²¹; la calificación que realice no puede estar librado a criterios subjetivos y discriminatorios, sino que debe obedecer a parámetros o estándares objetivos de actuación, con la finalidad de ajustarse a lo previsto por los principios de seguridad jurídica y de legalidad en la actuación administrativa.

Ello es, por un lado, una exigencia del Estado social y democrático de Derecho, en el cual no existe poder constituido o acto administrativo que no esté bajo la Constitución y, por ende, sujeto a control; de otro, del principio constitucional de seguridad jurídica, el cual busca lograr que el particular perciba, en el ejercicio de la actuación administrativa, un grado de *certeza, confiabilidad e interdicción de la arbitrariedad* y no quedar librado el ejercicio de una potestad constitucional a la libre configuración de la administración²².

21. Por ello, se debe precisar algunos criterios que un organismo administrativo como el Instituto Nacional de Cultura, debe tener en consideración para calificar como “culturales” las actividades contenidas en la excepción a que se refiere el artículo 54° de la Ley de Tributación Municipal; si bien es claro que la determinación de lo “cultural” es una calificación que requiere de un análisis de cada

²¹ Decreto Ley N.° 25762.

²² VILLEGAS, Héctor. “El contenido de la seguridad jurídica”. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N.° 26, junio, Lima, 1994. p. 36.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

caso concreto, pues no es posible que, en abstracto, se puedan establecer todos y cada uno de los requisitos que servirían para asignar tal calificación.

Sin embargo, en la medida que los criterios establecidos en el Reglamento para la Calificación de Espectáculos Públicos Culturales no Deportivos²³ son conceptos indeterminados, este Colegiado considera pertinente, a fin de evitar que el Instituto Nacional de Cultura incurra en declaraciones arbitrarias o discriminatorias e injustificadas, debe observar los siguientes parámetros constitucionales, dentro de los cuales deberá otorgar contenido a los siguientes criterios:

- 1) *Contenido cultural.* El contenido de un espectáculo para que sea considerado como “cultural” debe estar estrechamente vinculado con los usos y costumbres que comparte la comunidad nacional, regional o local y que estén vigentes al momento de realizar tal calificación (artículo 2, inciso 19 de la Constitución). En caso de existir conflicto entre los valores de las diferentes comunidades –nacional, regional o local–, deberá considerarse aquellos usos y costumbres que se encuentren en el ámbito más cercano a los ciudadanos que se beneficiarán con la exposición de tales actividades.
En ningún supuesto, sin embargo, el contenido de los espectáculos deberá vulnerar derechos fundamentales como la vida (artículo 1 de la Constitución); la integridad personal y el bienestar (artículo 2, inciso 1 de la Constitución) de las personas; o subvertir el orden constitucional, el orden público o las buenas costumbres. Tampoco los espectáculos que comporten, directa o indirectamente, una afectación al medio ambiente; o los que conlleven actos de crueldad y sacrificio, innecesario, de animales.
- 2) *Acceso popular.* En la medida que la Constitución reconoce el derecho de las personas al acceso a la cultura (artículo 2, inciso 8) y el derecho de participar en la vida cultural de la Nación (artículo 2, inciso 17), este criterio implica que el costo de acceso al espectáculo a ser calificado como “cultural” por el Instituto Nacional de Cultura no debe ser una barrera que limite las posibilidades de ser costeador por la mayor cantidad de personas; esto es, el acceso masivo a dichos espectáculos. *Contrario sensu*, los espectáculos cuyo acceso no tengan precios populares, no deberán ser calificados como “culturales”. Es el caso, por ejemplo, de los espectáculos taurinos previstos con motivo de la Feria del Señor de los Milagros 2005, cuyos precios de abono para tener acceso a ellos son los siguientes:
 - Sol. Primera Fila: S/. 1,578.00; Intermedia S/. 1,218.00; Final: S/. 420.00.
 - Sombra: Primera Fila S/. 2,100.00; Intermedia S/. 1,680.00; Final: S/. 696.00.
- 3) *Mensaje.* Aquellos espectáculos que transmitan mensajes en contra de valores superiores tales como la dignidad de las personas, la vida, la igualdad, la solidaridad, la paz; o hagan apología de la discriminación por razones de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole (artículo 2, inciso 2 de la Constitución), no deben ser declaradas “culturales”. Tampoco aquellas que inciten al odio, a la violencia contra personas o animales, o a la intolerancia.
- 4) *Aporte al desarrollo cultural.* Los espectáculos que precisen ser calificados de “culturales” deben realizar un aporte concreto al desarrollo cultural y a afirmar la identidad cultural, así como al desarrollo integral de la Nación (artículo 44 de la Constitución). Para ello, el Instituto Nacional de Cultura deberá evaluar e identificar cuál es el aporte del espectáculo, sobre todo, en el ámbito educativo, científico o artístico.

²³ Aprobado por Resolución Directoral Nacional N.º 341-INC (de fecha 14 de julio de 1999).

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

22. La observancia de estos criterios constitucionales que deberá justificar expresamente, dentro de los límites establecidos, no exime al Instituto Nacional de Cultura, por un lado, de fundamentar cumplidamente las razones y motivos por los cuales califica o no un espectáculo de “cultural”; de otro lado, debe observar el principio imparcialidad e igualdad (artículo 2, inciso 2 de la Constitución), evitando tratar con desigualdad espectáculos que son iguales o equiparar el trato de espectáculos que son diferentes.

§10. El “antitecnicismo” del artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal

23. Otro aspecto cuestionado por los demandantes, respecto al artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal, es la alegación que dicho artículo demuestra una deficiente regulación de la norma, calificándola como norma antitécnica por utilizar el término “con excepción” cuando en realidad lo que se configura es una exoneración.

Al respecto, este Tribunal no concuerda con esta afirmación de los demandantes; no sólo porque no siempre lo antitécnico implica necesariamente una colisión con lo constitucional, sino que, en este caso, el término “exceptuar” no es la que define el tipo de beneficio, sino que advierte la existencia del mismo.

Así, cuando hablamos de beneficios tributarios, nos situamos en el plano general, mientras que al interior de este género, podemos encontrar las distintas acepciones mediante las cuales el Estado otorga beneficios, es decir, exceptúa de la regla universal de contribución al gasto. Y es que, el *nomen iuris* no necesariamente otorga contenido a la materia. De este modo, podría utilizarse el término “exento” o “excluido” para calificar una exoneración e inafectaciones por igual, o, lo que es más, podría denominarse a un beneficio como exoneración cuando en realidad es una inafectación.

Con esto, no se pretende justificar la deficiente técnica legislativa, sino simplemente poner el relieve que, cuando técnicamente la denominación no define la realidad de los distintos significados a las expresiones que establezcan beneficios tributarios, éstas deberán encontrar su verdadera definición en el núcleo o *ratio* de la norma y, claro está, de acuerdo a las peculiaridades del contexto en el cual estén insertas.

D) Los espectáculos taurinos y la exoneración del pago del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos

§11. El Estado social y democrático de Derecho y las manifestaciones “culturales” que implican actos de crueldad contra los animales

24. En este apartado cabe analizar los argumentos expuestos por los demandantes en la audiencia pública²⁴, en la cual sostuvieron que el Instituto Nacional de Cultura “actúa discrecionalmente” al determinar las actividades que serán exoneradas de pagar el impuesto a los espectáculos públicos no deportivos establecido por el artículo 54° de la Ley de Tributación Municipal, habiendo exceptuado de tal pago a las “fiestas taurinas” que se desarrollan en el distrito del Rímac, contraviniendo así lo dispuesto en la propia Ley de Tributación Municipal.

A criterio de este Colegiado, si bien este extremo no está expresado en el petitorio de la demanda de inconstitucionalidad, su pronunciamiento no puede ser omitido, pues dado que está vinculado

²⁴ Realizada el 13 de abril de 2005.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

directamente con la pretensión principal, su omisión puede llevar a una decisión arbitraria por parte de este Colegiado; más aún cuando la doctrina procesal constitucional advierte que

“la omisión de cuestiones oportunamente propuestas por las partes es causal de arbitrariedad en las resoluciones (...). El déficit que se indica puede consistir en la omisión de la consideración de planteos, no hacerse cargo de ciertos argumentos aducidos por el recurrente, no analizar adecuadamente determinados agravios, no tratar diversos pedidos, omitir ciertos temas de ineludible consideración (...)”²⁵.

Así también, y para evitar incurrir en arbitrariedad, ha procedido este Tribunal Constitucional en ocasión anterior (Exp. N.º 002-2005-PI/TC. Fundamento 19). Ello es posible de realizar en la medida que, por un lado, el Código Procesal Constitucional (artículo III) señala que

“(…) el Juez y el Tribunal Constitucional deben adecuar la exigencia de las formalidades previstas en este Código al logro de los fines de los procesos constitucionales”.

Por otro lado, el artículo 29 del Reglamento Normativo del Tribunal Constitucional establece que

“La audiencia pública es el acto procesal mediante el cual los Magistrados escuchan a los abogados y a las partes que informan puntualmente sobre los fundamentos de derecho y de hecho pertinentes”.

De ahí que se pueda afirmar que las audiencias públicas, en tanto constituyen actos procesales de los procesos constitucionales, los argumentos que propongan las partes en las audiencias son y deben ser considerados también por el Tribunal a fin de mejor decidir; de lo contrario dichas audiencias carecerían de objeto. Por ello, a fin resolver esta cuestión, este Colegiado considera necesario pronunciarse, previamente, sobre 1) la posición del Estado frente a los actos de crueldad contra los animales, 2) si el Estado tiene el deber de promover los espectáculos taurinos y otras manifestaciones similares; y 3) si los espectáculos taurinos están obligados al pago de impuestos a los espectáculos públicos no deportivos.

25. En el actual Estado social y democrático de Derecho, no puede sostenerse una concepción positivista —que separe el Derecho de la ética— de la Constitución; es decir, una concepción que, por un lado, otorgue a la Constitución el simple papel de establecer las reglas fundamentales de la convivencia social y política y, por otro, que reduzca a la ética a un plano individualista e intimista.

En efecto, este Tribunal entiende que la Constitución no es una prédica moral ni una encíclica pastoral; por ello, no puede plantearse, al menos directamente, ni la tarea de hacer felices a los seres humanos ni el de hacerlos buenos. Su principal cometido es el de encarnar el consenso jurídico-político alcanzado y ser por ello garantía de paz y libertad.

Sin embargo, no es menos cierto que, frente al relativismo moral y ético de las sociedades actuales, la Constitución sí debe establecer

“un consenso mínimo, esto es, un consenso sobre un núcleo de criterios morales que representen los valores básicos para una convivencia realmente humana”²⁶.

Convivencia, que también está en directa relación con el medio ambiente y con los demás seres vivos con los cuales coexiste. Ello justifica que, en las sociedades actuales, exista una creciente preocupación, no sólo ya desde la perspectiva jurídica sino también desde el punto de vista de la ética, por determinados temas tales como biotecnología y los demás avances tecnológicos, pero también por

²⁵ Sagüés, Nestor *Derecho procesal constitucional*. Vol. 2. Buenos Aires: Astrea, 3.ª edición, 1992. pp. 306-307..

²⁶ ROBLES, Gregorio. *Los derechos fundamentales y la ética en la sociedad actual*. Madrid: Cuadernos Civitas, 1997. pp. 183 y ss.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

el medio ambiente y la convivencia armónica y pacífica del ser humano con su entorno y, dentro de él, con todos los seres vivos con los cuales coexiste.

Precisamente, este Tribunal ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre el derecho fundamental al medio ambiente (Exp. N.º 048-2004-PI/TC), estableciendo el derecho de las personas a un

«medio ambiente en el que sus elementos se desarrollan e interrelacionan de manera natural y armónica».

Pero el ser humano también debe actuar en armonía y en convivencia pacífica con los demás seres vivos que lo rodean, en la medida que debe asumir una actuación responsable frente a ellos; especialmente frente a los animales. Esta es una exigencia de la ética del respeto por la vida, que impone la necesidad de entender la vida en un sentido más amplio y no restringido; responsabilidad que obliga al hombre. De ahí que se señale que el hombre es moral cuando considera sagrada la vida como tal, es decir, no sólo la vida del hombre sino también la de los demás seres vivos²⁷.

26. A juicio de este Colegiado, el Estado tiene el deber de asegurar que las personas no actúen con violencia frente a otras personas, ni con crueldad contra los animales, lo cual tiene un fundamento jurídico y ético. Desde la perspectiva jurídica, cabe señalar que dicho deber, se basa, en primer lugar, en el derecho fundamental al bienestar y a la tranquilidad de las personas (artículo 2, inciso 1 de la Constitución) que sí se sienten afectadas en sus sentimientos al presenciar ya sea directamente o al tomar noticia de la existencia de la realización de tratos crueles contra los animales.

En segundo lugar, este deber estatal se justifica en la responsabilidad jurídica que tienen las personas con los animales. Sobre esto, y en aplicación del *método comparativo* como quinto método de interpretación constitucional, es pertinente reproducir lo que el Tribunal Federal Alemán ha sostenido al respecto, en relación con el derecho al libre desarrollo de la persona contemplado en el artículo 2º-1 de la Ley Fundamental de Bonn:

«La finalidad de la ley de protección a los animales es la de garantizarles que se encuentren bien, con base en la responsabilidad que tienen los seres humanos por los animales, al ser considerados como sus semejantes. A ninguna persona le está permitido someter a un animal, sin motivo justo, a dolor, sufrimiento o daño (...). Al objetivo de una protección a los animales, fundada en la ética (...), sirve también la reglamentación (...)»²⁸.

Nuestro legislador, ha plasmado este deber jurídico en la Ley de Protección a los Animales Domésticos y a los Animales Silvestres mantenidos en Cautiverio²⁹, cuyo artículo 1 declara

«de interés nacional la protección a todas las especies de animales domésticos y de animales silvestres mantenidos en cautiverio, contra todo acto de crueldad causado o permitido por el hombre, directa o indirectamente, que les ocasione sufrimiento, lesión o muerte».

Es más, si bien dicha Ley (artículos 10 *in fine*) permite el sacrificio de animales, siempre que sean necesarias y no supongan sufrimiento, para fines de experimentación, investigación y docencia, así como para el consumo humano, impone como objetivos: 1) Erradicar y prevenir todo maltrato y actos de crueldad con los animales, evitándoles sufrimiento innecesario; 2) Fomentar el respeto a la vida y derechos de los animales a través de la educación; 3) Velar por la salud y bienestar de los animales

²⁷ SCHWEITZER, Albert. "Rispetto per la vita". En Silvana Castignone (A cura di). *I diritti degli animali*. Bologna: Il Mulino, 1988. p. 87.

²⁸ SCHWABE, Jürgen. *Cincuenta años de jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal alemán*. Montevideo: Konrad-Adenauer-Stiftung, 2003. p. 127.

²⁹ Ley N.º 27265.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

promoviendo su adecuada reproducción y el control de las enfermedades transmisibles al hombre; 4) Fomentar y promover la participación de todos los miembros de la sociedad en la adopción de medidas tendentes a la protección de los animales.

En tal sentido, este Colegiado entiende que es constitucional la proscripción de la crueldad contra los animales está establecida expresamente en nuestro ordenamiento jurídico, a tal punto que las personas que realicen dichos actos son pasibles también de sanción penal, tal como lo establece el artículo 450-A del Código Penal:

“El que comete actos de crueldad contra un animal, lo somete a trabajos manifiestamente excesivos o lo maltrata, será sancionado hasta con sesenta días-multa. Si el animal muriera a consecuencia de los maltratos sufridos, la pena será de ciento veinte a trescientos sesenta días-multa. El juez podrá en estos casos prohibir al infractor la tenencia de animales bajo cualquier modalidad”.

27. Desde la perspectiva de la filosofía del Derecho, disciplina que nutre también a las instituciones constitucionales, se debe dar cuenta de la discusión doctrinal existente respecto al reconocimiento de los “derechos de los animales”. Ello porque, como hemos señalado anteriormente, nuestra legislación hace referencia a los derechos sobre los animales. Quienes se adhieren a la *ética especieísta*, y niegan que los animales tengan derechos, sostienen la superioridad de la especie humana frente a las demás especies, llegando a afirmar que «no existen fundamentos para extender más protección moral que las que disfrutan actualmente»³⁰. En una posición más radical se ha afirmado que «es un error retórico e intelectual llevar la preocupación por los animales hasta ese extremo»³¹.

Por su parte hay quienes, a partir de una concepción humanista e igualitaria, estiman que muchos animales son sensibles al dolor y a las emociones y, por la tanto, los individuos que no son personas, incluidos tanto aquellos que son humanos como aquellos que no lo son, tienen derechos morales³².

Sin embargo, si bien este es un debate que no le corresponde zanjar ahora a este Tribunal Constitucional, sí estima necesario pronunciarse sobre los actos de las personas jurídicas o naturales que comportan crueldad contra los animales.

28. A juicio de este Colegiado, no existe ningún argumento racional que justifique el que el ser humano someta a torturas, tratos crueles y dé muerte, innecesariamente, a los animales; más aún si dichos actos se realizan por diversión en espectáculos públicos. Tal actitud es contraria con la ética y contra la dignidad y la naturaleza racional y emotiva del propio ser humano, pues el respeto a los animales por parte de toda persona halla su fundamento también en el respeto mutuo que se deben los hombres entre sí³³.

De ahí que, incluso aquellos que niegan los derechos de los animales, acepten que los deberes que tenemos para con los animales,

³⁰ CARRUTHERS, Peter. *La cuestión de los animales. Teoría de la moral aplicada*. Cambridge: Cambridge University Press, 1995. p. 231.

³¹ EPSTEIN, Richard. «Los peligrosos reclamos del movimiento promotor de los derechos de los animales». *En lus et veritas*, N.º 21, Lima, 2000. p. 317.

³² SINGER, Peter. *Ética práctica*. Cambridge: Cambridge University Press, 2.ª edición 1995. p. 231. pp. 19 y ss.

³³ Declaración Universal de los Derechos de los Animales (Unesco, 15 de octubre de 1978).

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

«surgen por una parte del respeto de los sentimientos de quienes se interesan por los animales y por la otra de las virtudes o los defectos de nuestro carácter que revela la forma en que tratamos a los animales»³⁴.

§12. ¿Tiene, el Estado, el deber de promover los espectáculos taurinos y otras manifestaciones similares?

29. Como ha señalado *supra* este Colegiado, el Estado social y democrático de Derecho asume, en primer lugar, el deber de respetar las manifestaciones culturales; en segundo lugar, de promoverlas; y, en tercer lugar, el deber de no promover aquellas manifestaciones culturales que vulneran los derechos fundamentales, los principios constitucionales o los valores constitucionales ya señalados *supra*.

Pues bien, en cuanto a los espectáculos taurinos en los que el toro es “asesinado”, este Colegiado debe precisar que ellos no constituyen manifestaciones “culturales” que el Estado tiene el deber de promover. Ello porque es un espectáculo que, al someter, innecesariamente, al maltrato cruel y posterior muerte de un animal, afecta el derecho fundamental a la tranquilidad y al bienestar de las personas (artículo 2, inciso 1 de la Constitución) que se interesan por la protección y el buen cuidado de los animales.

Además, nuestro ordenamiento proscribe, expresamente, el maltrato a los animales estableciendo inclusive responsabilidades de naturaleza penal; de ahí que

el causar sufrimiento y maltratos crueles e injustificados a los animales, va en contra de la propia naturaleza racional del ser humano y no se condice con los valores morales y de la ética con los que debe actuar³⁵.

Pero también se debe cuestionar si los espectáculos taurinos son manifestaciones “culturales” que son representativas de la sociedad en general. Al respecto, se debe señalar que los espectáculos mencionados no gozan de aceptación mayoritaria de la población, por lo que su calificación de “cultural” es cuando menos, desde este punto de vista, discutible; tal como se desprende de una reciente encuesta de opinión realizada por la Universidad de Lima, en la cual se concluye que el 72.7 % de la población de Lima y Callao está en contra de los espectáculos taurinos³⁶. Más aún cuando los espectáculos taurinos que comportan la tortura y muerte innecesaria del toro no es una costumbre extendida en todo nuestro territorio, sino más bien de ciudades tales como Lima, Trujillo, Puno, Huancayo, entre otros.

Esto se explica porque los usos y costumbres son relativos en el tiempo y en el espacio; en tal sentido, lo que antaño —como la esclavitud o la servidumbre— pudo ser considerado como un derecho o costumbre, no lo es hoy; o lo que en un lugar se acepta como consuetudinario, puede no serlo en otro, aun cuando temporalmente haya coincidencia. En efecto, los espectáculos taurinos constituyeron una costumbre introducida en Lima por los españoles³⁷. Ya Escriche, en 1854, daba cuenta de la prohibición de estos espectáculos por cuanto que de ellos se seguían muertes y desgracias innecesarias, autorizándose su realización solamente por motivaciones políticas³⁸. No obstante, tampoco tuvo una aceptación general, pues algunos, tempranamente, se mostraron en contra de estos

³⁴ CARRUTHERS, Peter. *Op. cit.* p. 229.

³⁵ SINGER, Peter. *Animal liberation. A new Ethics For Our Treatment of Animals*. New York: Avon Books, 1975. pp. ix y ss.

³⁶ Grupo de Opinión Pública de la Universidad de Lima. Estudio 236, Barómetro Octubre 2004. (Lima Metropolitana y Callao, 16 y 17 de octubre de 2004).

³⁷ BASADRE, Jorge. *Historia de la República. 1822-1933*. Lima: Editorial Universitaria, 7.ª edición, 1983. p. 216.

³⁸ ESCRICHE, Joaquín. *Diccionario razonado Legislación y Jurisprudencia*. París: Librería de Rosa, Bouret y Cía, 1854. p. 1285.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

espectáculos. Al respecto, Francisco García Calderón ya señalaba en 1862 en su *Diccionario de la Legislación Peruana* que

“algunos censuran las fiestas de toros de España y de América, y las miran como una diversión bárbara e indigna de pueblos cultos; otros por el contrario dicen que el pueblo necesita fiestas y diversiones; y que teniendo afición por las corridas de toros, es necesario dejarle que goce de ellas. Nosotros nos decidimos por el primer dictamen, tanto porque la fiesta de toros nos parece mala en sí misma, cuanto porque el pueblo se hace por este medio duro é inhumano. Es cierto que el pueblo necesita fiestas; pero pueden dársele otras que, entreteniéndole, no despierten en él los malos instintos”³⁹.

En ese sentido, frente a espectáculos –como el taurino y otros similares– que, encubiertos por lo “cultural”, conlleven a un sufrimiento y tratamiento cruel, innecesario e injustificado, contra los animales, el Estado no tiene el deber de promover dichos espectáculos; por el contrario, debe asumir un deber básico

que consiste en garantizar el que los animales no sean objeto de tratos crueles por parte de los seres humanos; tendiéndose a superar aquella perspectiva que ve en los animales como simples cosas o bienes muebles objeto de apropiación, al igual que en momentos anteriores lo fueron los esclavos con respecto de sus amos, o las mujeres con respecto a sus padres y esposos⁴⁰.

30. Por ello, y en la medida que la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO), ha definido la tauromaquia como “el malhadado y venal arte de torturar y matar animales en público y según unas reglas. Traumatiza a los niños y los adultos sensibles. Agrava el estado de los neurópatas atraídos por estos espectáculos. Desnaturaliza la relación entre el hombre y el animal. En ello, constituye un desafío mayor a la moral, la educación, la ciencia y la cultura”.

Parece ser conforme con los valores constitucionales y con la tradición pluricultural de la sociedad peruana, el respetar las fiestas taurinas, siempre que en ellas no se someta a torturas y tratos crueles, o se sacrifique innecesariamente al toro; opción que debería merecer del Estado el reconocimiento y promoción de una fiesta cultural, por ser plenamente acorde con la Constitución.

§13. Los espectáculos taurinos y el pago de impuestos a los espectáculos públicos no deportivos

31. Llegado a este punto, este Tribunal considera pertinente pronunciarse sobre si los espectáculos taurinos deben pagar el impuesto a los espectáculos públicos no deportivos.

Al respecto, este Colegiado ha afirmado que las exoneraciones sólo se establecen por ley, según dispone el artículo 74° de la Constitución; lo cual implica que, para encontrarse acorde con el *principio de reserva de ley*, el establecimiento de los supuestos de personas o actividades exoneradas del pago debe estar establecida expresamente en la ley o norma con rango de ley.

Por ello, las exoneraciones al pago del Impuesto a los espectáculos públicos no deportivos son las que, taxativamente, ha establecido el legislador en el artículo 54° de la Ley de Tributación Municipal, no encontrándose incluido, como un supuesto exceptuado, el caso de los espectáculos taurinos. Es más,

³⁹ GARCÍA CALDERÓN, Francisco. *Diccionario de la Legislación Peruana*. T. II. Lima: Imprenta del Estado, 1862. p. 1106.

⁴⁰ RIECHMANN, Jorge. “La dimensión jurídica: ¿derechos para los animales?”. En Jesús Mosterín y Jorge Riechmann. *Animales y Ciudadanos. Indagación sobre el lugar de los animales en la moral y el Derecho de las sociedades industrializadas*. Madrid: TALASA Ediciones, 1995. pp. 206 y ss.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

tales espectáculos, por voluntad del propio Legislador, se encuentran gravados expresamente, tal como lo establece el artículo 57° de la Ley de Tributación Municipal, el cual señala:

“El impuesto se aplicará con las siguientes tasas:

- a) **Espectáculos Taurinos: 15%**
- b) Carreras de caballos: 15%
- c) Espectáculos cinematográficos: 10%
- e) Otros espectáculos: 15%”.

De ahí que no sea jurídicamente posible, en ningún supuesto, habilitar su exoneración vía interpretación de tal disposición –menos aún cuando esa interpretación lo realiza un ente meramente administrativo como el Instituto Nacional de Cultura–; pues ello contraviene tanto lo dispuesto en el artículo 74° de la Constitución, así como la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario –que prohíbe la creación de tributos o concesión de exoneraciones por vía interpretativa– y del propio artículo 57° de la Ley de Tributación Municipal.

No obstante la claridad de esta prohibición, el Instituto Nacional de Cultura, en abierta contravención del principio de reserva de ley que la Constitución prevé (artículo 74°) y de la Ley de Tributación Municipal (artículo 57°), ha señalado que

“Los espectáculos taurinos calificados han sido calificados como espectáculos públicos culturales no deportivos en aplicación del Artículo 6° del citado Reglamento, el cual señala que ‘el Instituto Nacional de Cultura sólo podrá evaluar para efectos de calificación como Espectáculos Públicos no Deportivos las expresiones de teatro, canto lírico, danza, música clásica folclore y cine...’. Asimismo dicha Resolución Directoral Nacional N° 508/INC, aprobó el Informe N° 001-2003-INC/CE, Informe Final de la ‘Comisión Especial encargada de proponer criterios de evaluación y géneros de los Espectáculos Públicos Culturales a ser calificados por el INC’, en cuyo punto 4b hace la siguiente aclaración: ‘(...) La Comisión precisa que los términos ‘canto lírico’ comprende también a la ópera, opereta y zarzuela; ‘folclore’ incluye a los espectáculos taurinos y ‘teatro’ a los circos (...)’⁴¹.

32. En efecto, el artículo 6° del Reglamento para la Calificación de Espectáculos Públicos Culturales no Deportivos precisa que:

El Instituto Nacional de Cultura sólo podrá evaluar para efectos de calificación como Espectáculos Públicos no Deportivos las expresiones de teatro, canto lírico, danza, música clásica, folclor y cine.

Excepcionalmente se podrá evaluar otros espectáculos que por su naturaleza y contenido, puedan ser considerados como aportes al desarrollo de nuestra cultura”.

De acuerdo con estas precisiones, a criterio de este Tribunal, se debe señalar enfáticamente que el Instituto Nacional de Cultura no tiene facultad ni competencia para, vía interpretativa, calificar como “culturales” actividades que no están comprendidas expresamente en el artículo 54° de la Ley de Tributación Municipal. En el caso concreto, el Instituto Nacional de Cultura, al calificar como “culturales” actividades no previstas taxativamente en la Ley, se arroga facultades que no tiene; y, por ende, la calificación que él realiza como “culturales” de los espectáculos taurinos carecen absolutamente de efectos para la exoneración del pago de los impuestos a los espectáculos públicos no

⁴¹ Oficio N° 701-2005-INC/DN (30-05-2005).



TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

deportivos. Más aún cuando la Ley de Tributación Municipal grava, expresamente, con la tasa del 15% los espectáculos taurinos.

En consecuencia, de lo expuesto se desprende que los espectáculos taurinos no han sido considerados por el Legislador como manifestaciones “culturales” que deben ser “promovidas” por el Estado, de ahí que hayan sido incluidas dentro de las actividades que deben pagar el impuesto a los espectáculos públicos no deportivos (artículo 57° de la Ley de Tributación Municipal).

VII. FALLO

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, en uso de las atribuciones que le confieren la Constitución Política del Perú y su Ley Orgánica,

HA RESUELTO

1. Declarar **INFUNDADA** la demanda de inconstitucionalidad de autos; por tanto, el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal debe ser interpretada en el sentido que las calificaciones que realice el Instituto Nacional de Cultura tienen naturaleza declarativa –mas no constitutiva– para efectos de la exoneración al pago del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos. Es decir, que los espectáculos previstos, expresa y taxativamente, en dicha Ley están exonerados del pago de los impuestos a los espectáculos públicos no deportivos, no por decisión y calificación del Instituto Nacional de Cultura, sino en virtud a que dicha Ley así lo prevé expresamente. De ahí que el Instituto Nacional de Cultura no pueda extender la calificación de cultural –por analogía o por vía interpretativa– a otros espectáculos que no sean los que están previstos *numerus clausus* en el artículo 54 de la Ley de Tributación Municipal.
2. Establecer que los espectáculos taurinos no están exonerados del pago del impuesto a los espectáculos públicos no deportivos; por ello deben pagar, de acuerdo con el artículo 57° de Ley de Tributación Municipal, la tasa del 15%.
3. Exhortar al Congreso de la República para que dicte una Ley Orgánica de la Cultura, en la cual se establezca las bases constitucionales de la política cultural del Estado.
4. Comunicar la presente sentencia al Ministerio de Educación, Instituto Nacional de Cultura, Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

Publíquese y Notifíquese

SS.

ALVA ORLANDINI
GONZALES OJEDA
GARCÍA TOMA
VERGARA GOTELLI
LANDA ARROYO

Lo que certifico:

Dr. Daniel Figallo Rivadeneyra
SECRETARIO RELATOR (e)

JLV
30