

EL ILÍCITO TRIBUTARIO Y LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO

Tamara Tatiana Catacora Jara *

El Estado necesita para su existencia y funcionamiento, de los bienes que obtiene de los particulares a través de los tributos, en uso de su poder de imperio; nadie duda que el Estado debe atender necesidades colectivas de la población, que benefician a todos los habitantes, sea cualquiera el grado objetivo o subjetivo de ese beneficio.

Por consiguiente, los ciudadanos tienen el deber de contribuir oportunamente de acuerdo a su capacidad económica, al sostenimiento del gasto público a través de los tributos legalmente establecidos. Así lo establecen instrumentos internacionales sobre derechos humanos, como la "Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre", aprobada en la Novena Conferencia Internacional Americana, Bogotá, Colombia 1948, en cuyo Artículo XXXVI señala que: "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos", reafirmando la finalidad pública de los tributos, que de acuerdo al Artículo XXXVIII de la misma Declaración son consideradas como "... justas exigencias del bienestar general y del desenvolvimiento democrático".

Por su parte, nuestra Constitución de 1993 en su Artículo 74° luego de otorgar una amplia capacidad de configuración al legislador en materia tributaria, fija sus límites al establecer que: "...El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio". Así como el Modelo de Código tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT para países de América y Europa, también explica de forma clara la finalidad de los tributos: "Tributos son las prestaciones de dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica... con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general...".

Ahora bien, no todos los sujetos obligados cumplen voluntariamente en el tiempo y la forma con los deberes formales (obligaciones de hacer o no hacer) y materiales (obligación de dar) a su cargo. Ello hace que adquiera particular relevancia en materia tributaria la violación de la ley que regulan las relaciones tributarias entre el estado

y los contribuyentes, integrándose el ámbito del "ilícito tributario", que desde tiempo atrás ha sido definido como aquella situación que expresa la contradicción entre una conducta o hecho y el contenido de una norma de la ley tributaria⁽¹⁾.

1. LOS DEBERES TRIBUTARIOS.

La obligación tributaria genera deberes, que son los *deberes formales*, que son aquellos deberes jurídicos impuestos como medios para lograr que los contribuyentes desarrollen un accionar propio que le permita al fisco acceder al conocimiento y ejecutoriedad de los tributos, a cuyo cumplimiento resultan obligados los contribuyentes, responsables y terceros, por tanto su inobservancia faculta a la administración tributaria a castigarlas como infracciones a los deberes formales; puesto las omisiones o acciones constituyen el peligro de una merma en la recaudación fiscal por falta de información del órgano recaudador. A su vez, en las infracciones materiales el contribuyente o responsable incumple, deliberadamente o no, el pago del impuesto en la forma debida, violando el deber material establecido como la principal obligación que las leyes tributarias ponen a su cargo. Es decir, en este caso el contribuyente se sustrae culposa o fraudulentamente del acatamiento del deber de contribuir, siendo la Administración Tributaria la encargada de promover el efectivo cumplimiento del referido mandato "deber de contribuir" y la omisión o en su caso la defraudación fiscal sustancial, resultan castigadas con sanciones de multas usualmente proporcionales al impuesto dejado de ingresar o en su caso con penas privativas de libertad, constituyendo éstos los ilícitos tributarios.

2. EL ILÍCITO TRIBUTARIO Y SU NATURALEZA JURÍDICA.

La infracción y el delito tributario es la violación o la transgresión a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales, se define también como la transgresión de los deberes tributarios con la finalidad de substraerse al pago de los tributos.

Como señala el Profesor Héctor Villegas con relación a la evasión fiscal, ésta origina que "el círculo de los verdaderos contribuyentes se vaya achicando cada vez más; y estos contribuyentes cada vez menores en número,

* Fiscal Adjunta Provincial Penal del Cusco

¹ ALTAMIRANO JACOME, Lauto. "La Evasión Legal de los Impuestos". Boletín N° 175. Argentino. 1997. p.11.

tienen que pagar una mayor cantidad de dinero, ante lo cual la presión fiscal respecto a ellos crece en forma desmedida. Y es sabido también las dificultades, las enormes dificultades que tienen los gobiernos, para reducir el gasto público, y entonces la diferencia es menos del ingreso con respecto al gasto, lleva a esa consecuencia dañina que es el déficit fiscal".

El Código tributario Peruano define al ilícito tributario como toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias.

La naturaleza jurídica de los ilícitos tributarios, ha sido motivo de bastante discusión doctrinal, y de allí la falta de acuerdo sobre la ubicación científica del derecho penal tributario y sus relaciones con el derecho penal, habiéndose planteado las teorías siguientes: Una posición sostiene que la infracción tributaria no se diferencia del delito penal común, por lo que existe identidad sustancial entre ambos, con la cual se señala que el Derecho Penal Tributario pertenece al Derecho Penal Común, sostenida por autores como Sainz de Bujanda, Albert Hensel, Dino Jarach y otros destacados tributaristas y son los penalistas que no admiten diferencias esenciales entre delito y contravención, tales como Soler, Jiménez de Asúa y Aftalión; la consecuencia es que el Derecho Penal es un todo, y en lo no previsto se rige por el denominado Código penal, pudiendo establecer sus propias normas especiales para determinados supuestos.

Otra posición considera que la infracción tributaria se distingue del delito penal común, la diferencia sustancial que existe entre delito y contravención, y no delictual, esta teoría señala que el Derecho Penal Tributario es un Capítulo del Derecho Penal Administrativo. Otra teoría es la que señala que el Derecho Penal Tributario es un capítulo del Derecho Tributario, que se basta por sí sólo, con lo cual el Derecho Penal común nunca le será aplicable, salvo remisión expresa de la norma tributaria. Finalmente autores como Giuliani Fonrouge, señalan que el Derecho Penal Tributario tiene una particularidad que justifica su independencia.

Existe en la doctrina cierto criterio unánime en el sentido, que no se puede distinguir el delito de la infracción tributaria por el elemento intencional, sosteniendo que delitos son los cometidos con dolo o intencionalidad, mientras que las infracciones son aquellas cometidas con culpa o negligencia. Esto es inaceptable, dado que es innegable la existencia tanto de infracciones dolosas como de delitos culposos, tampoco es correcto diferenciar el delito de la infracción por la pena, ya sean por su cantidad o calidad, ya que la sanción no pertenece al hecho, sino que es algo externo a él, de lo cual se deduce que pueden existir infracciones tributarias castigadas con penas privativas de la libertad, y por otra parte, delitos sancionados con leves multas; con mayor razón si en nuestra legislación existe toda una tendencia hacia la criminalización de las infracciones tributarias, que se plasmó en la aprobación de la Ley Penal Tributaria, mediante la promulgación del Decreto Legislativo 813,

esto es lo que reconoce en la práctica la independencia legislativa del Derecho Penal Tributario. Ahora bien, este régimen de criminalización se ha flexibilizado con la modificación del Artículo 189° del Código tributario, que a partir del primero de enero de 1999, permite que el deudor tributario regularice su situación tributaria en relación con las deudas originadas por la realización de algunas conductas constitutivas del delito tributario y con esto, no procederá el ejercicio de la acción penal correspondiente por parte del Ministerio Público.

3. LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS.

El Libro Cuarto del Código tributario aprobado por el Decreto Legislativo 816, se refiere a las "Infracciones, Sanciones y Delitos", pudiendo en esta parte señalar las denominadas reglas o principios básicos de las infracciones tributarias, a saber; respecto a la primera regla, esto es, a que la determinación de la infracción es en forma objetiva, ha sido un tema también de importante discusión doctrinal en donde existe consenso, admitiéndose actualmente la tesis que adopta nuestro Código. Sin embargo, es importante señalar que el primer Modelo del Código tributario para América Latina, en su Artículo 7°, establecía la necesidad que exista dolo o culpa para que se configure la infracción y, señalaba que la carga de la prueba correspondía al fisco.

En efecto, dicho modelo recogía el principio de la subjetividad, incluyendo la culpa, la negligencia, la impericia y la imprudencia. Como antecedente, el Código tributario en sus Principios Generales aprobado por Decreto Supremo No. 263-H del 12 de Agosto de 1966, adoptó el criterio de determinación objetiva de las infracciones tributarias, en su Artículo 146°, recogiendo el criterio del Código alemán, el Código tributario de Bolivia y el de México.

Las excepciones a la regla, son los supuestos previstos en el Artículo 170° del Código tributario, en los casos de duda razonable o duplicidad de criterio, en donde no procede la aplicación de intereses y sanciones. Asimismo, en materia de resoluciones del Tribunal Fiscal, se han admitido excepciones a la determinación objetiva de las infracciones, entre ellas, tenemos a la RTF No. 039-3-98 del 15/1/98, en el cual, el Tribunal admitió que cuando se acredite la existencia de una circunstancia excepcional de imposibilidad material o de error de hecho o de derecho ajena a la voluntad del contribuyente, como es el caso de la acción delictiva de sus dependientes, determina que la infracción no se configure.

En este caso, el contribuyente acreditó la presentación de la denuncia contra su ex-contador antes de la fecha del requerimiento de la Administración Tributaria, por lo que, en mérito a dicha acción penal y al tratarse de una "circunstancia excepcional", se señala que no se puede prescindir totalmente del elemento subjetivo. Este es un punto importante, porque establece que tan determinante puede resultar el elemento subjetivo y en qué "casos" puede admitirse este criterio y

no caer por la vía de la excepción en una práctica inadecuada para nuestro régimen de infracciones y sanciones.

4. DELITOS TRIBUTARIOS.

De acuerdo al Artículo 189° del Código tributario, al delito tributario se le debe aplicar las reglas contenidas en el Código penal. El delito tributario se constituye por el incumplimiento en forma fraudulenta de la obligación tributaria material que se traduce en su falta de pago, ya sea total o parcial, y que a través de ciertas maniobras aparece frente al fisco como legítima; es decir, que el delito fiscal es toda acción u omisión intencionada para burlar el pago de impuestos y requiere necesariamente la presencia de dolo, ya que el contribuyente actúa a sabiendas y maliciosamente.

En este tipo delictivo, el agraviado es el Estado, sin embargo las consecuencias afectan sobre el patrimonio de los contribuyentes en forma positiva al generarse mayor recargo de la tributación, y siempre en forma negativa, que se manifiestan en la ineficiencia de los servicios públicos o en la no prestación de los mismos por falta de recursos del Estado; constituyendo de ésta manera el resultado de los delitos tributarios la evasión tributaria. La Ley N° 26461, Ley de los Delitos Aduaneros del 08 de junio de 1995, regula los Delitos Aduaneros de Contrabando y de Defraudación de rentas de Aduanas, por lo mismo y en atención a la Segunda Disposición Final del referido cuerpo legal, quedó abrogado el Capítulo I y al Sección I del Capítulo II del Título XI del Código penal, así como la Ley N° 24939 respectivamente. Por otro lado, el Código penal se encarga de regular en sus Artículos del 268° y 272° los delitos tributarios de Defraudación y la Elaboración y Comercio Clandestino de Productos, el mismo que mediante la séptima Disposición Final y Transitoria de la Ley Penal Tributaria, fue abrogada en parte, al derogar expresamente los Artículos 268° y 269° del Código penal. Pero además de su regulación por el Código penal y por leyes especiales, los delitos tributarios también están sujetos a las disposiciones del Título II del Código tributario, como la competencia de la justicia penal ordinaria en materia tributaria; el cobro de la deuda y la aplicación de sanciones administrativas independientes de las sanciones penales; la improcedencia de la reparación civil cuando la Administración Tributaria haya hecho cobro de la deuda tributaria; la denuncia del delito tributario; la concurrencia de delitos tributarios y comunes; y el valor probatorio de informe de parte de los informes técnicos de la Administración Tributaria.

5. GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA TRIBUTARIO PERUANO.

A través de los derechos y garantías consagrados constitucionalmente y la organización jurídica de las sociedades, se definen los caracteres del sistema jurídico

del Estado, conformados por principios supremos que limitan la actuación del Estado; esos límites en un sistema tributario tienen por objeto regular el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, a través de la determinación de derechos, garantías, instituciones administrativas y jurisdiccionales en función de los fines del Estado y del propio sistema tributario, cuya actuación coordinada se pone de manifiesto en un ideal de justicia que se ajusta a los requerimientos de la sociedad, por lo tanto todo sistema tributario debe estar orientado por principios constitucionales para asegurar su vigencia y evitar reformas motivadas en intereses puramente fiscales.

El valor normativo de todos los principios constitucionales es de eficacia jurídica inmediata, dejando de lado el criterio tradicional de normas programáticas, declarativas u orientadoras; sin embargo no obstante reconocer el carácter vinculante de las disposiciones constitucionales como norma de obligatorio cumplimiento para todos, se reconoce la existencia de otros preceptos de diferente funcionalidad como el caso de los principios constitucionales en materia tributaria, que más que un mandato susceptible de aplicación por sí mismo y de eficacia inmediata, constituyen la base o justificación de un mandato que necesita una concreción en normas ulteriores⁽²⁾.

Los derechos tributarios constitucionales cumplen una doble función como límite al ejercicio de los poderes públicos: La función positiva, que consiste en la predeterminación que ejercen en las sucesivas decisiones, y por lo tanto, en el contenido de la regulación que tales decisiones; y La función negativa, que consiste en la exclusión de los valores contrapuestos y de las normas que descansan sobre estos valores.

Causa por la que el carácter esquemático, abstracto e indeterminado de los principios constitucionales tributarios y la dificultad de precisar con exactitud su alcance o su contenido, hace que prevalezca su función negativa a través de la protección jurisdiccional de los jueces y tribunales, reconociéndoseles por tanto un amplio margen de apreciación en su función aplicativa de tales principios; en consecuencia los principios rectores de la tributación consagrados constitucionalmente, a diferencia de los demás principios de eficacia inmediata, gozan de una aplicación principalmente derogatoria de las leyes que la contradigan.

La Constitución Peruana de 1993 contiene un conjunto de preceptos que establecen las pautas de orden formal y material a las que deben sujetarse los poderes públicos en ejercicio del poder tributario o en la aplicación de los tributos, pero a diferencia del Artículo 139° de la Constitución de 1979⁽³⁾ el Artículo 74°, al señalar: "...El Estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de

² DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. "Principios Rectores de la Tributación", Revistas Themis. Lima, 2000, p. 124.

³ La Constitución de 1979 en el Artículo 139° estableció que los principios tributarios eran: Legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación, precisó además, que no hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria.

igualdad y respeto a los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio", reduciendo la lista de principios rectores de la tributación, suprimiendo algunos como de justicia, publicidad, obligatoriedad y certeza; y sólo conserva tres principios: el de reserva de la ley, igualdad y no confiscatoriedad, además de recalcar el necesario respeto de los derechos fundamentales de la persona.

El Principio de Reserva de Ley, es un principio meramente formal, que consiste en establecer que determinados aspectos sólo pueden ser regulados por el órgano a quien se le dota de potestades normativas en materia tributaria, que exige la regulación mediante normas de determinado rango, es decir que pueden hacerse mediante Decretos Legislativos o Decretos de Urgencia, dependiendo del diseño constitucional. En nuestro país, los alcances del principio de legalidad tributaria están determinados por la Norma IV del Título Preliminar del Código tributario, la reserva de ley se extiende a la vida de la relación jurídica tributaria, desde el momento de su nacimiento hasta el momento de su extinción y sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°;
- Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- Definir las infracciones y establecer sanciones;
- Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias. Por Decreto Supremo expedido con el voto aprobatorio del Consejo de Ministros, se fija la cuantía de las tasas. La Norma XIV del Título Preliminar del Código tributario, establece que El Poder Ejecutivo al proponer, promulgar y reglamentar las leyes tributarias lo hará exclusivamente por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas. Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley. La legislación tributaria

municipal, establece que los *edictos* son el tipo normativo que deben emplear los Gobiernos Locales para ejercer la imposición, sin embargo el Art. 200° inciso 4) de la Constitución sólo menciona dentro de la categoría de normas con rango de ley a las *ordenanzas*, que son las únicas que cumplen con el principio de legalidad.

El Principio de Igualdad, garantizado por la Constitución en el Artículo 74°, comprende los dos planos distintos de la igualdad: La igualdad en la ley, como obligación impuesta al legislador de no establecer distinciones artificiosas o arbitrarias; y la igualdad ante la ley, que tiene por objeto cautelar el funcionamiento imparcial de los órganos administrativos o jurisdiccionales al momento de aplicar las normas.

A diferencia del derecho a la igualdad a que se refiere el inciso 2 del artículo 2° de la Constitución, que parece haber sido concebido sólo como el derecho formal de igualdad ante la ley; es contrario al principio constitucional tributario que está dirigido a servir de límite a la competencia legislativa de los titulares de poder tributario. En conclusión el principio de igualdad obliga al legislador a abstenerse de utilizar criterios discriminatorios, pero no supone tratamiento legal en todos los casos, con abstracción de cualquier elemento diferenciador con relevancia jurídica, puesto que en verdad no prohíbe toda diferencia de trato, sino que esa diferencia esté desprovista de una justificación objetiva y razonable.

El Principio de No Confiscatoriedad, es una derivación del derecho de propiedad consagrado en el Artículo 2° inciso 16 y en el Artículo 70° de la Constitución, reforzando la garantía de la propiedad como límite al poder impositivo estatal, evitando la privación de la propiedad privada por medios indirectos como los tributos. Este principio protege a la propiedad en un doble sentido: Sentido subjetivo, previene que la ley tributaria no afecte la esfera patrimonial de los particulares; y un sentido objetivo, garantiza el sistema económico y social regulado por la Constitución. Por estas razones, es considerado como un principio estructural de la economía que tutela el respeto del sistema fiscal de otros valores y derechos sustanciales al modelo o sistema económico como: la economía de mercado, la libertad de empresa, el pluralismo económico y la inviolabilidad del derecho de propiedad.

El Respeto de los Derechos Fundamentales de la Persona, es novedosa la redacción expresa que el artículo 74° de la Constitución efectúa a los derechos fundamentales de la persona, como límites para el ejercicio del poder tributario, aunque no era indispensable porque la eficacia de los derechos constitucionales se proyecta sobre todo el ordenamiento jurídico sin que sea necesaria una norma que remarque su efectividad para la materia tributaria. La doctrina pública contemporánea sostiene que los derechos

fundamentales responden a un sistema de valores y principios de alcances de alcance universal, por esa razón constituyen el fundamento de todo el orden político democrático. Lo singular de este principio estriba en que se refiere a los derechos fundamentales de la persona, que son únicamente aquellos derechos contemplados en los tres primeros artículos contenidos en el Capítulo I de la Carta de 1993 y que no comprende los demás derechos de índole social o colectiva. Es uno de los pocos preceptos de la Constitución que sólo hace referencia a tales derechos con aparente exclusión de los demás derechos de índole económica o social. Sin embargo a diferencia de otros ordenamientos, nuestra Constitución no ha previsto un régimen de protección más intenso que los distinga de otras categorías de derechos, por lo que difícilmente puede considerarse que tienen asegurada una posición prevalente respecto de los demás derechos constitucionales.

De conformidad con el Artículo 3° de la Carta, los derechos fundamentales no constituyen un catálogo cerrado, sino que pueden considerarse otros derechos distintos de los enumerados de modo expreso por la Constitución. Los derechos que tienen mayor incidencia en el campo tributario son los siguientes:

- a. Derecho a la intimidad personal y familiar (Art. 2°, Inciso 7).
El secreto bancario y la reserva tributaria (Art. 2°, Inciso 5).
El secreto profesional (Art. 2°, Inciso 18).
- b. Derecho a la inviolabilidad de domicilio (Art. 2°, Inciso 9).
- c. Derecho a la libertad de residencia y de tránsito (Art. 2°, Inciso 11).
- d. Derecho a la libertad de asociación (Art. 2°, Inciso 13).
- e. Derecho de propiedad (Art. 2°, Inciso 16).
- f. Derecho al secreto y a la inviolabilidad de los papeles privados (Art. 2°, Inciso 10).
- g. Derecho a la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional (Art. 139°, Inciso 3).
La pluralidad de instancias (Art. 139°, Inciso 6).
La no privación del derecho de defensa (Art. 139°, Inciso 14).
- h. Derecho a que las resoluciones administrativas puedan impugnarse mediante la acción contenciosa administrativa ante el poder judicial (Art. 148°).

La eficacia de estos derechos constitucionales, se proyecta en el ámbito de lo tributario vinculado no sólo al legislador, sino también a la administración en el ejercicio de las potestades de gestión y aplicación de tributos que el ordenamiento le encomienda.

Pero, actualmente contamos ya con el Proyecto Ley de Reforma de la Constitución, documento que luego de su debate podría dar lugar a que se apruebe la Constitución número trece del Perú, hecho que obviamente nos lleva a la necesidad de reflexionar sobre

los cambios tributarios contenidos en el Anteproyecto como en el Proyecto Final aprobado, no sólo por tratarse de la Constitución que nos regirá, sino que de aprobarse existirán cambios sustanciales en el sistema tributario nacional, ya que encontramos en el Proyecto Final la necesidad de estructurar de manera más coherente nuestro sistema, nos obstante, por tratarse de un proyecto es posible efectuar algunas precisiones, que posibiliten su cambio.

Con el Decreto Supremo N° 018-2001-JUS se creó la Comisión de Estudio de las Bases de la Reforma Constitucional, cuyo resultado se publicó el 26 de julio del 2001 en el diario oficial El Peruano los lineamientos para la reforma constitucional y con relación al tema de los principios tributarios, que no son otra cosa que los límites a la potestad tributaria, se aprobaron los siguientes principios: La legalidad, igualdad, generalidad y no confiscatoriedad; advirtiéndose que antes de precisar los límites al ejercicio de la potestad tributaria; que no se enumera dentro de éstos el Respeto a los Derechos Humanos, sino que la Comisión precisó que: "*La potestad tributaria, para ser legítima, tiene que ser ejercida respetando los derechos fundamentales de las personas lo cual se garantiza mediante la incorporación de principios de observancia obligatoria*"; una acertada sistematización, que la Comisión sobrepuso a los cuatro límites, el respeto de los derechos fundamentales de la persona; y justamente para garantizar su cumplimiento, es que se sugieren los cuatro principios que señalamos anteriormente: *El Principio de Legalidad*, que garantiza el uso del instrumento normativo correspondiente, por su respectivo titular y en el ámbito de su competencia; *El Principio de Igualdad*, que garantiza igual trato para quienes se encuentren en situación económica o capacidad contributiva similar; así mismo la Comisión señaló que la aplicación del principio económico de capacidad contributiva está referida sustancialmente a los impuestos a la renta y patrimoniales; *El Principio de Generalidad*, garantiza que no puede haber privilegios en materia tributaria, salvo la concesión de beneficios y exoneraciones, con carácter temporal por razones económicas o sociales; *El Principio de No Confiscatoriedad*, que garantiza que el tributo no puede alcanzar un nivel que absorba una parte sustantiva de las rentas, ingresos o patrimonio del contribuyente.

La Constitución vigente que regula en su Artículo 74° los derechos o principios constitucionales tributarios, sufrirían cambios importantes en su regulación, ya que el proyecto debatido, en su Artículo 135° que sería el que lo sustituiría, se nota un primer cambio: se titula "*Principios Tributarios*", en este artículo se repiten los principios señalados en la Constitución vigente, y se aprecia que el legislador no ha recogido la sugerencia de la Comisión, en el sentido que se ha omitido dentro de los principios tributarios al de "*generalidad*", de manera acertada puesto que éste principio está implícito dentro del principio de igualdad;

finalmente el cambio resaltante es el del otorgamiento de exoneraciones, ya que cuando se ejerce la potestad tributaria en materia de exoneraciones por el Poder Legislativo, los gobiernos regionales o locales, se mantiene inalterable la supresión de potestad tributaria para conceder exoneraciones al Poder Ejecutivo vía delegación de facultades contenidas en el Anteproyecto y debatida en el Congreso, en estos casos, la potestad tributaria se encuentra restringida por dos principios adicionales, *neutralidad y equilibrio fiscal*.

La Constitución establece mecanismos de protección orientados a garantizar el cumplimiento de los principios tributarios, a través de las garantías constitucionales; estas garantías son:

*Prohibición del Amparo Directo Contra Las Normas Auto Aplicativas: Contenido en el Artículo 200*⁴, es una novedad en materia de control Constitucional, mediante la cual por regla general no cabe interposición de demandas de Amparo contra normas en forma directa, sino únicamente contra los actos de aplicación de dicha norma. Una prohibición tajante como esta, presenta graves inconvenientes de dejar desprotegidos a los posibles afectados por la expedición de normas tributarias autoaplicativas de carácter inconstitucional o ilegal.

Acción de Inconstitucionalidad, cuando las normas se juzgen violatorias de derechos constitucionales tributarios, en todo caso el trámite del procedimiento se determinará la inconstitucionalidad e ilegalidad y por ende la inaplicación de la norma ilegal.

Retroactividad de la Inconstitucionalidad, por compensación al Artículo 200⁴, la Constitución en el Artículo 74⁴ dispone que: *"no surten efectos las normas tributarias dictadas en violación de los que establece el presente artículo"*, lo que implica la retroactividad de los fallos que declaren la inconstitucionalidad o ilegalidad de una norma tributaria, constituyendo una excepción al Artículo 204⁴, según el cual los fallos de inconstitucionalidad no tienen efectos retroactivos y tan sólo determinan la inexigibilidad para el futuro de la norma constitucionalmente descalificada. El efecto práctico de este precepto que determina la nulidad de la norma tributaria inconstitucional desde que se dictó consiste en que obligará a la administración a devolver los tributos cobrados según leyes inconstitucionales, garantizando la efectividad del control constitucional y legalidad en la materia tributaria, sin embargo el declarar la nulidad de una norma tributaria, determina su efecto retroactivo, lo que ha determinado que en los últimos años los encargados de cautelar la constitucionalidad de las normas hayan actuado reticentes a ejercer esta atribución de invalidar una norma tributaria, especialmente por la aplicación de normas durante varios años. Razón por la que se pretende atribuir al Tribunal Constitucional, la facultad de determinar el momento de efectividad de la declaración de inconstitucionalidad de las normas

tributarias, que permitirá al Tribunal decidir cuáles serán los efectos de la invalidación.

Lamentablemente el texto final de la Constitución, no ha recogido lo que constituía un cambio importante en la regulación y en los efectos del Tribunal Constitucional, cuando éste, declare la inconstitucionalidad de las normas tributarias; ya que el Artículo 211⁴ del texto final que regula la norma contenida en el Artículo 237⁴ del Proyecto aprobado, se precisa que: *"Las sentencias del Tribunal Constitucional se publican en el diario oficial. El fallo que declara la inconstitucionalidad de una norma legal la deja sin efecto desde el día siguiente de su publicación. No tiene efecto retroactivo la sentencia del Tribunal Constitucional que declara inconstitucional una norma legal, en todo o en parte"*; lo que significa que el texto final de la Constitución, no recoge los cambios propuestos en el Anteproyecto y de manera conservadora, tiene el mismo contenido del Artículo 204⁴ de la Constitución vigente; sin embargo consideramos que recoger la propuesta del Anteproyecto, que señalaba: *"Excepcionalmente, cuando se declare la inconstitucionalidad de normas tributarias el Tribunal, podrá determinar de manera expresa y motivada en la sentencia, los efectos de la decisión en el tiempo. Asimismo, podrá resolver lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo vigente la norma declarada inconstitucional"*, ya que los efectos de la declaración de inconstitucionalidad de normas de naturaleza tributaria debería estar regulada en la Constitución, y no en una norma de menor jerarquía como por ejemplo la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, ya que la finalidad de la ley orgánica es la de regular la estructura y funcionamiento de las entidades del Estado, por lo tanto no podría regular algo que la propia Constitución no ha previsto, como el hecho que sea el Tribunal Constitucional regule efectos retroactivos de las sentencias que emitan.

6. CONCLUSIÓN.

La violación de normas tributarias determina, al igual que cualquier violación de otra norma jurídica, la comisión de un ilícito tributario; tal ilícito tendrá la consideración de infracción o delito según las previsiones del ordenamiento jurídico, en las que por razones de política legislativa se impondrá, en aquellos casos en que se desee dispensar una mayor protección al interés tutelado por la norma, su violación se califique como delito y por el contrario, cuando el legislador considere que su violación no perturba tan gravemente el ordenamiento jurídico, el ilícito tendrá la consideración de infracción administrativa de naturaleza tributaria, hechos ante las cuales el estado tiene la potestad de intervenir contra el contribuyente, pero dentro de los límites de los derechos y garantías constitucionales.

BIBLIOGRAFÍA.

BIBLIOTECA AELE. *Resoluciones del Tribunal Fiscal - Infracciones y Sanciones*. Abril de 1999. Asesoramiento y análisis laborales S.A.

CALERO, Juan y ESCRIBANO Francisco. *Legislación Básica del Sistema Tributario Español*. Undécima Edición. Editorial Civitas, S.A. Madrid 1997.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio. *Temas de Derecho Tributario*. Ediciones Abeledo-Perrot. Buenos Aires.

PROGRAMA CONJUNTO DE TRIBUTACIÓN OEA-BID. *Modelo de Código tributario*. 2da. Edición. Washington D.C. 1968.

VALDEZ COSTA, Ramón. *Curso de Derecho Tributario*, Ediciones Depalma- Temis- Marcial Pons, Buenos Aires 1996.

VELÁZQUEZ CALDERÓN, Juan M. *Derecho Tributario Moderno. Introducción al Sistema Tributario Moderno*. Editorial Girjley. Primera Ed. Lima. 1998.

VILLEGAS, Rafael. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Tomo I, Tercera Edición.