



# IV JORNADAS NACIONALES DE DERECHO TRIBUTARIO

## LOS SUJETOS PASIVOS RESPONSABLES EN MATERIA TRIBUTARIA

### RESERVA DE LEY Y OBLIGADOS TRIBUTARIOS Especial referencia a la regulación de los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones

César M. Gamba Valega<sup>1</sup>

*"Para el propio agente, la retención en la práctica habitual le significa una carga pública desde que es una prestación impuesta unilateralmente por el Estado sin requerir su consentimiento".*

*Tribunal Fiscal de la Nación (Argentina)<sup>2</sup>*

*"(...) es necesario dar un paso más y (...) extender las exigencias de la reserva de ley a todas aquellas prestaciones patrimoniales que no sean asumidas voluntariamente aunque se trate de prestaciones a favor de otros particulares".*

*Ramón Falcón y Tella<sup>3</sup>*

#### I. APROXIMACIÓN AL TEMA

Resulta un hecho común que en nuestro ordenamiento tributario se dicten normas con rango de ley -sin parámetros claramente definidos- que facultan a la SUNAT a "regular", "establecer", "imponer" o "atribuir" a los sujetos que designe una posición pasiva frente al acreedor tributario.<sup>4</sup> También resulta habi-

<sup>1</sup> Doctor en Derecho por la Universidad Complutense de Madrid, Master en Tributación/Asesoría Fiscal por el Centro de Estudios Financieros de Madrid, Abogado de la Universidad de Lima. Profesor de Derecho Tributario en la Universidad de Lima, en la Pontificia Universidad Católica del Perú y en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

<sup>2</sup> La cita proviene de JUDKOVSKI, Pablo y Valeria Virginia AMBIENI, Manual de Jurisprudencia Tributaria. Buenos Aires: Lexis Nexis, 2004, p. 111.

<sup>3</sup> *Vid.*, a FALCÓN Y TELLA, Ramón. Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley. En: CREDF, N° 104, 1999, p. 714.

<sup>4</sup> Lamentablemente, pese los constantes cambios sufridos por el Código Tributario, hasta la fecha éste gira exclusivamente sobre la figura del hecho imponible de la obligación "principal" y el deudor tributario, olvidándose, precisamente, de todos los otros presupuestos que contienen las normas tributarias, así como de los demás sujetos a los que se le imponen obligaciones y deberes tributarios, tales como el sustituto del contribuyente, los obligados a realizar pagos a cuenta, los obligados a trasladar y a soportar la traslación del IGV (recogidos por la nueva Ley General Tributaria Española como: "obligados en las obligaciones entre particulares resultantes del tributo"), los obligados a soportar la retención, los responsables tributarios, los obligados a cumplir deberes formales, entre otros. Todos ellos se encuentra reconocidos por un concepto omnicompreensivo como el de "obligado tributario", el mismo que entendemos ha sido tomado por la doctrina y legislación comparada del artículo 33 de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977 (*Steuerpflichtiger*), cuyo definición es la siguiente:

tual que la SUNAT -en ejercicio de estas atribuciones- emita "Resoluciones de Superintendencia" en las que no sólo designe a los sujetos sobre los que recaerán distintas obligaciones de "dar" y "hacer", sino también que les imponga obligaciones de todo tipo, desde sustanciales, contables, documentarias e informativas hasta las de efectuar el pago en determinadas instituciones bancarias y en plazos distintos de los previstos por las partes en una relación obligatoria civil o mercantil; o incluso la de soportar el pago de tributos aún no devengados.<sup>5</sup>

Cabe señalar que incluso una de estas disposiciones ha sido calificada por el referido ente administrador como una "*herramienta eficaz que permite detectar e identificar aquellos contribuyentes que, no obstante realizar actividades generadoras de obligaciones tributarias, permanecían ocultos al control tributario*".<sup>6</sup>

Obviamente, nos estamos refiriendo al "Régimen de Retenciones del IGV" establecido por la Resolución de Superintendencia 037-2002/SUNAT y normas modificatorias;<sup>7</sup> al "Régimen de Retención del Impuesto a la Renta sobre operaciones por las cuales se emitan liquidaciones de compra" establecido por la Resolución de Superintendencia 234-2005/SUNAT y normas modificatorias;<sup>8</sup> al "Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la adquisición de combustibles" establecido por la Resolución de Superintendencia 128-2002/SUNAT y normas modificatorias;<sup>9</sup> al "Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la importación de bienes" establecido por la Resolución de Superintendencia 203-2003/SUNAT y normas modificatorias;<sup>10</sup> al "Régimen de Percepciones del IGV aplicable a la venta de bienes muebles" establecido por la Resolución de Superintendencia 058-2006/SUNAT y normas modificatorias;<sup>11</sup> al denominado "Sistema de Dedicaciones del IGV" establecido por la Resolución de Superintendencia 183-2004/SUNAT y normas modificatorias;<sup>12</sup> así como al denominado "Sistema de

---

*"Obligado tributario es, quien adeuda un impuesto, responde por un impuesto, debe retener e ingresar un impuesto por cuenta de un tercero, quien debe presentar una declaración jurada, prestar garantía, llevar libros y registros o cumplir otras obligaciones impuestas por leyes tributarias". [Vid., Ordenanza Tributaria Alemana, Abgabenordnung, 2000 (traducción de SCHUSTER, Carla. Madrid: Colex, 2001, p. 40.)]. Por tanto, cuando hacemos mención a una "posición pasiva frente al acreedor tributario", nos estamos refiriendo a todos los titulares de una obligación o deber (de dar, hacer, soportar, etc.) originado en el "deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas".*

<sup>5</sup> Esta última situación (gravar una manifestación de riqueza aún no devengada) incluso puede significar una vulneración evidente al principio de capacidad económica, pues éste exige, entre otros, que "*las personas que sean las llamadas a soportar la carga económica de los tributos, revelen una manifestación de riqueza, concreta, suficiente y presente (...)*" (el subrayado es nuestro). Sobre el particular, *Vid.*, nuestra aportación "Capacidad económica y jurisprudencia del Tribunal Constitucional". En: Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi. Lima: Ed. Palestra, 2006, pp. 197 y ss; concretamente, 201.

<sup>6</sup> *Vid.*, Nota de Prensa 255-2005, refiriéndose al Régimen de Percepciones a la venta de bienes muebles, regulado actualmente por la Resolución de Superintendencia 261-2005/SUNAT. [en línea]. Notas de Prensa. <http://www.sunat.gob.pe/>.

<sup>7</sup> Creado en virtud de la facultad otorgada a la Administración Tributaria por el artículo 10 del Código Tributario, así como por el artículo 10.c del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

<sup>8</sup> Dispuesto en aplicación de las facultades otorgadas por el artículo 10 del Código Tributario, así como por el artículo 71.f del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta.

<sup>9</sup> Creado al amparo de la facultad otorgada a la Administración Tributaria por el artículo 10 del Código Tributario, así como por el artículo 10.c del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

<sup>10</sup> Según habilitación dispuesta por el artículo 10 del Código Tributario, así como por el artículo 1 de la Ley 28053 y el artículo 10.c.2 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

<sup>11</sup> Según habilitación dispuesta por el artículo 10 del Código Tributario, así como por el artículo 1 de la Ley 28053 y el artículo 10.c.2 del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo.

<sup>12</sup> En aplicación de las facultades atribuidas a la SUNAT por el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo 940 aprobado por Decreto Supremo 155-2004-EF.

Detracciones aplicable al transporte de bienes realizado por vía terrestre” establecido por la Resolución de Superintendencia 073-2006/SUNAT y normas modificatorias.<sup>13</sup>

Pero, ¿qué tienen en común todos los “regímenes” que hemos citado anteriormente? A nuestro parecer, los siguientes rasgos:

- **Los referidos “regímenes” han sido “creados” por la SUNAT valiéndose de una habilitación “en blanco” efectuada por el legislador**

En todos los supuestos citados la Administración Tributaria mediante Resolución de Superintendencia ha ejercido una potestad otorgada a su favor por una norma con rango de ley, sin que ésta contemple ningún criterio, límite o parámetro normativo para el ejercicio de la misma.<sup>14</sup>

Así, por ejemplo, el artículo 10 del Código Tributario habilita, sin más, a que la Administración Tributaria -en defecto de la Ley o el Reglamento- pueda designar agentes de retención o percepción, cuando *“por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor”*. Evidentemente, el parámetro descrito resulta tan amplio que en la vía de los hechos, la SUNAT puede prácticamente designar a cualquier sujeto como agente de retención o percepción.

Lo mismo ocurre con el artículo 10.c de la Ley del IGV, el cual dispone que *“las retenciones o percepciones se efectuarán por el monto, en la oportunidad, forma, plazos y condiciones que establezca la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, la cual podrá determinar la obligación de llevar los registros que sean necesarios”*.

En el mismo sentido, refiriéndose al Sistema de Detracciones, el artículo 13 del Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo 940, aprobado por Decreto Supremo 155-2004-EF, faculta a la SUNAT a que mediante Resolución de Superintendencia, designe a *“los sectores económicos, los bienes, servicios, contratos de construcción o transporte público de pasajeros y/o transporte público o privado de bienes realizados por vía terrestre a los que resultara de aplicación el Sistema, así como el porcentaje o valor fijo aplicable a cada uno de ellos”*; así como también a *“regular lo relativo a los registros, la forma de acreditación, exclusiones y procedimiento para realizar la detracción y/o el depósito, el mecanismo de aplicación o destino de los montos ingresados como recaudación, entre otros aspectos”*.

Finalmente, está el artículo 71.f del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual designa como agente de retención a *“las personas, empresas o entidades que paguen o acrediten rentas de tercera categoría a sujetos domiciliados, designadas por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT mediante Resolución de Superintendencia. Las retenciones -concluye el precepto- se efectuarán por el monto, en la oportunidad, forma, plazos y condiciones que establezca dicha entidad”*.

Así, pues, en todos los casos la SUNAT cuenta con facultades, prácticamente, ilimitadas para regular

<sup>13</sup> En aplicación de las facultades atribuidas a la SUNAT por el Texto Único Ordenado del Decreto Legislativo 940 aprobado por Decreto Supremo 155-2004-EF.

<sup>14</sup> Vale la pena aclarar que -tal como veremos más adelante- en este caso el reproche de carácter constitucional -por existir una disconformidad evidente con la “reserva de ley” del artículo 74 de la Constitución- no se origina en las propias Resoluciones de Superintendencia que regulan estos regímenes, sino en que la “norma habilitante” no contiene los parámetros suficientes para atribuir una competencia que el Constituyente “quiere” que sea regulada por norma con “rango de ley”.

todos los aspectos de los denominados regímenes de retenciones, percepciones y detracciones.<sup>15</sup>

- **Los sujetos incididos en forma “activa”<sup>16</sup> y “pasiva”<sup>17</sup> con estos regímenes, finalmente, terminan siendo sujetos de una obligación de pago y/o de cualquier otro deber relacionado con la aplicación de los tributos**

Se trata, por tanto, de prestaciones que no sólo han sido creadas de manera independiente de la ley - tal como dijimos anteriormente-, sino que, a su vez, tienen un carácter “coactivo” innegable, toda vez que han sido “impuestas” sin que concurra libremente la voluntad de los sujetos incididos con tales obligaciones o deberes.

Como señala Falcón y Tella *“todas las prestaciones han de estar consentidas o bien a través de una manifestación individual de voluntad libremente adoptada (...); o bien, cuando tal consentimiento individual no existe o no es realmente libre, a través del consentimiento por la representación popular, es decir mediante la regulación por ley”*.<sup>18</sup>

En el caso que nos ocupa, pues, qué duda cabe que los sujetos incididos con estos regímenes no han prestado su consentimiento para cumplir con las prestaciones que corresponden a los mismos.<sup>19</sup> Por tanto, en nuestra opinión esta falta de “voluntariedad” y “libertad” necesariamente debió “cubrirse” con una norma con rango de ley. Así, lo exige el principio de autoimposición, fundamento mismo de la reserva de ley.<sup>20</sup>

Lamentablemente, como ya vimos anteriormente, los regímenes de retenciones, percepciones y detracciones actualmente vigentes no vienen siendo regulados por normas con rango de ley -por lo demás, las normas que habilitan a la Administración a “establecerlos” ni siquiera contienen una regulación mínima de su contenido-, sino que su ordenación exclusiva se produce por normas infralegales, produciéndose así un “vaciamiento” y quiebra evidente de la reserva de ley en materia tributaria.

Precisamente, las presentes líneas intentan abordar la problemática derivada de las exigencias constitucionales de la reserva de ley en materia tributaria y los denominados regímenes de retenciones, percepciones y detracciones.

---

<sup>15</sup> Nótese que en estos casos la ausencia total de parámetros normativos, a su vez, impide un control de “legalidad” suficientemente intenso del ejercicio de la potestad reglamentaria por parte de la Administración (mediante Resolución de Superintendencia, claro está). Ello ocurre debido a que los parámetros de “atribución” de la potestad reglamentaria son al mismo tiempo parámetros de “control” del correcto ejercicio de esta potestad por parte de los jueces y tribunales -y porqué no del Tribunal Fiscal, al amparo de la atribución conferida por el 102 del Código Tributario, ratificada por el propio Tribunal Constitucional en el precedente vinculante emitido en la reciente sentencia 3741-2004-AA/TC de fecha 14 de noviembre de 2005-.

<sup>16</sup> Sujeto obligado a practicar la retención (cliente), percepción (proveedor) y detracción (cliente).

<sup>17</sup> Sujeto que soporta la retención (proveedor), percepción (cliente) y detracción (proveedor).

<sup>18</sup> (El subrayado es nuestro). Vid., a FALCÓN Y TELLA, Ramón. Ob. Cit., p. 713.

<sup>19</sup> Ello sin dejar de mencionar las severísimas consecuencias tributarias y sancionatorias que se han previsto por su incumplimiento.

<sup>20</sup> En la doctrina es común recurrir al denominado “principio de autoimposición” como una de las finalidades de la reserva de ley en materia tributaria, pues según éste se garantiza “que los ciudadanos no paguen más tributos que aquellos a los que sus legítimos representantes han otorgado su aquiescencia”. Vid., en ese sentido, por ejemplo a MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, Curso de Derecho Financiero y Tributario. 8ª. Edición. Madrid: Tecnos, 1997, p. 158.

## II. CONFIGURACIÓN DE LA “RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA”<sup>21</sup>

Como sabemos, el artículo 74 de la Constitución Política del Perú 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*”. A renglón seguido la norma señala que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar, entre otros principios, el de “reserva de la ley”.

Resulta claro que -entre otros asuntos- la finalidad de la norma es distribuir la potestad tributaria entre el Poder Ejecutivo (impuestos a la importación, denominados “aranceles”, y las “tasas”) y el Poder Legislativo (las demás especies tributarias), sea mediante delegación (Decreto Legislativo) o regulación mediante “Ley” emitida por el Congreso de la República.

Dentro de ambas exigencias, tenemos que el mandato constitucional para que de manera “exclusiva” y “excluyente” sea una norma con “rango de Ley” la que establezca las principales figuras impositivas, comúnmente se reconoce como “reserva de ley”.<sup>22</sup> Por su parte, para los aranceles y tasas el dispositivo que de manera “exclusiva” y “excluyente” ha sido designado para su regulación es el “Decreto Supremo”, produciéndose en este último caso lo que ha venido en llamarse una “reserva de Administración”. Así, tenemos que en ambos casos el texto constitucional ha designado al instrumento legal idóneo (Decreto Supremo o norma con rango de ley) para que efectúe una regulación mínima (suficiente), de tal forma que una habilitación a normas de menor jerarquía para su regulación se encontrará vedado por el texto constitucional.

En tal medida, un primer asunto que debe quedar claro para estudiar el instituto que nos ocupa es que la “reserva de ley” constituye un mandato que la Constitución (CP) -y solo la Constitución- impone al Congreso de la República para que regule suficientemente determinados ámbitos del ordenamiento jurídico.<sup>23</sup>

<sup>21</sup> Un trabajo bastante más profundo de la “reserva de ley en materia tributaria” puede consultarse en nuestro aporte: “Notas para un estudio de la reserva de ley en materia tributaria”. En: Paulo De Barros Carvalho (director). Tratado de Derecho Tributario. Lima: Palestra, 2003, pp. 201 y ss).

<sup>22</sup> Consideramos más correcta la terminología de “reserva de ley” y no de “principio de legalidad” (no pocas veces confundidos), considerando que ambos institutos recogen exigencias constitucionales distintas. Sobre el particular, puede consultarse a GAMBÁ VALEGA, César. Notas para un estudio..., Ob. Cit., pp. 201 y ss; concretamente 208 y ss. Recientemente, el Tribunal Constitucional también viene reconociendo que no existe “identidad” entre el “principio de legalidad” y el de “reserva de ley”. Así, por ejemplo, en el fj. 9 de la Sentencia 00042-2004-AI/TC, puede leerse lo siguiente: “*Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias*”. En el mismo sentido, puede consultarse la sentencia 2689-2004-AA/TC.

<sup>23</sup> Desde este momento es necesario dejar sentada nuestra posición por la cual los ámbitos reservados al legislador sólo pueden ser recogidos en una norma de rango constitucional, nunca por una norma de rango legal. Por ejemplo, imaginemos que el legislador -mediante una norma con rango de ley, valga la redundancia- intente reservar para sí la regulación de determinadas materias. Bueno, pues, en este caso el efecto buscado (reserva de ley) no resultará alcanzable atendiendo a que fácilmente una ley posterior podría deslegalizar la materia, atribuyendo dicha potestad a las normas reglamentarias. Desde nuestro punto de vista, éste podría ser el caso de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, el cual no sería más que un vano intento del codificador por consagrar la reserva de ley, quien en todo caso puede derogar de forma expresa o tácita sus propios mandatos. Por ello, la doctrina suele denominar a estos casos, como de “Preferencia de Ley” (congelamiento de rango), con el fin de diferenciarla de la “reserva de ley”, como instituto netamente constitucional. Otro asunto, sin embargo, sería que los mandatos de la Norma IV coincidan con los de la Constitución, pero en ese caso la “reserva de ley” derivaría del propio texto constitucional, y no de la Ley.

En efecto, el Constituyente ha considerado que -dada la trascendencia que tienen determinados sectores para los ciudadanos- resulta imprescindible que una predeterminación mínima de los mismos se efectúa inexorablemente por una norma con rango de ley.

De este modo, la "reserva de ley" implica que las materias cubiertas por el mismo no puedan ser entregadas incondicionalmente al Poder Ejecutivo (tanto en el plano reglamentario, como en sus actuaciones singulares), sino que deben ser suficientemente predeterminadas (legalmente) a efecto de garantizar que la adopción real de la decisión corresponda al órgano legislativo.

En tal sentido, para que el mandato constitucional sea cumplido "efectivamente" -es decir, para que la adopción real de la decisión corresponda al órgano legislativo y no al órgano administrativo-, se requiere que la programación de la actuación administrativa contenga parámetros, criterios, límite, pautas de decisión, que -aunque sea en forma abstracta- orienten la decisión administrativa, y no que la dejen íntegramente en sus manos.<sup>24</sup> Por contra, una ausencia total de parámetros decisorios,<sup>25</sup> implicaría una renuncia del órgano legislador a favor de la Administración, para que sea ella la que adopte la decisión; es decir, se produciría aquello que precisamente la Constitución no quiere que ocurra.<sup>26</sup>

Como señala G. Casado Ollero -refiriéndose al artículo 31.3 de la Constitución española, que recoge la reserva de ley en materia tributaria-<sup>27</sup> *"la conformidad con la ley de las prestaciones personales o patrimoniales de carácter público (...) "habilitan", a la vez que vinculan, al Legislativo estatal a un "mínimum" de predeterminación normativa que incluye aquellas prescripciones de carácter básico, necesarias y suficientes para cubrir las exigencias de una reserva constitucional de ley que tanto se vulnera por una "regulación normativa insuficiente", como por una "remisión reglamentaria excesiva".*"<sup>28</sup>

En tal virtud, la "reserva de ley" en materia tributaria:

- Implica una obligación de carácter "positivo" dirigida al titular de la potestad "legislativa" para que regule las materias cubiertas por el principio, con un contenido material (densidad normativa) suficiente que permita controlar adecuadamente las decisiones-actuaciones administrativas emitidas en base a la norma habilitante.<sup>29</sup> En este caso, pues, importa un límite importante a la

<sup>24</sup> "parece claro que no es posible acordar la entrada del Reglamento sin condicionamientos de ningún tipo allí donde la Constitución exige una ley", *Vid.*, a TORNOS MAS, J. "La relación entre la ley y el reglamento: reserva legal y remisión normativa. Algunos aspectos conflictivos a la luz de la jurisprudencia constitucional". En: Revista de Administración Pública, Nº 100-102, p. 482.

<sup>25</sup> En palabras del TCE, ello implicaría *"una total abdicación por parte del legislador de su facultad para establecer reglas limitativas, transfiriendo esta facultad al titular de la potestad reglamentaria, sin fijar ni siquiera cuáles son los fines u objetivos que la reglamentación ha de perseguir"*, *vid.*, la STCE 83/1984, de 24 de julio.

<sup>26</sup> Como señala J. Tornos Mas (TORNOS MAS, J. Ob. cit., p. 482) la reserva de ley no es una "simple reserva formal" que se satisface con una habilitación "al ejecutivo a dictar una norma de forma explícita o implícita, pero *sin disponer ningún criterio rector a su actuación*" o una "remisión en blanco al ejecutivo"; por contra, "una reserva legal parece comportar algo más: *la voluntad de garantizar la esfera privada frente a la decisión libre en su contenido del ejecutivo*, la necesidad de mantener el juego minorías-mayorías y también la búsqueda de una colaboración entre las dos fuentes normativas desde el punto de vista de la materia a regular. Por ello *hay que dar al principio de reserva legal un valor sustancial, exigiendo en estos casos un contenido normativo a la Ley de forma que no baste con que el reglamento esté autorizado, o se dicte en virtud de una ley, sino que desarrolle, complete, el contenido de una ley*" (la cursiva es nuestra).

<sup>27</sup> *Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a ley.*

<sup>28</sup> *Vid.*, CASADO OLLERO, Gabriel. En: Prólogo al libro de L. Alonso González, "Jurisprudencia Constitucional Tributaria", Madrid: IEF/Marcial Pons, 1993, p. 17.

<sup>29</sup> En efecto, ya en un trabajo anterior ("Breves apuntes sobre la discrecionalidad en el Derecho Tributario". En: Revista

atribución de potestades administrativas discrecionales.

- Importa una obligación de tipo “negativo” mediante la cual se limita al órgano legislativo a remitir a la potestad reglamentaria de la Administración Pública tales materias sin que previamente haya fijado los parámetros adecuados de la decisión. De este modo, ejerce una finalidad limitadora del ejercicio de la potestad reglamentaria.<sup>30</sup>
- Constituye una garantía de los ciudadanos para que no se les exija aquellos tributos que no han sido establecidos suficientemente por una norma con el rango exigido por el texto constitucional.<sup>31</sup>

Por ello, a nuestro criterio, no es suficiente analizar a la “reserva de ley” como una fuente del Derecho<sup>32</sup> -tal como tradicionalmente se hace-, cuyo mandato se extiende únicamente a las relaciones ley-reglamento, sino que además, es preciso verificar en cada caso concreto cuáles son las exigencias mínimas de predeterminación que la reserva de ley le impone al órgano legislativo.

Esta tarea -consistente en establecer si se cumplen o no estas exigencias de predeterminación mínima que impone el texto constitucional en cada caso concreto- corresponde eminentemente al operador jurídico, y principalmente, a los Jueces y Tribunales -incluyendo también al Tribunal Fiscal,<sup>33</sup> en su control de la adecuación de las normas al texto constitucional.

### III. ÁMBITO MATERIAL CUBIERTO POR LA RESERVA DE LEY: LAS DENOMINADAS PRESTACIONES DE CARÁCTER PÚBLICO

Pero, ¿cuál es el ámbito de aplicación de la reserva de ley? Es decir, ¿cuáles son aquellas prestaciones

---

del Instituto Peruano de Derecho Tributario. N° 17, diciembre, 1999, pp. 101 y ss. Lima, específicamente pp. 113 y ss.) hemos puesto de manifiesto como los parámetros fijados por el legislador en las normas, a la vez que son parámetros de *actuación-decisión* administrativa, son parámetros de control *jurídico* para los jueces y tribunales.

<sup>30</sup> Sucede lo mismo que lo señalado en la nota anterior. Sólo que esta vez los parámetros normativos fijados por el legislador, constituyen a su vez parámetros que permiten el control del ejercicio de la potestad reglamentaria (ya no de actuaciones administrativas singulares, como en el caso anterior).

<sup>31</sup> Es bastante común que nuestro Tribunal Constitucional acertadamente haga referencia a los principios tributarios como verdaderas garantías de los ciudadanos frente al ejercicio de la potestad tributaria. *Vid.*, a modo de ejemplo, las Sentencias 00042-2004-AI/TC (fj 6) y 2689-2004-AA/TC (fj 12), en las que se puede leer lo siguiente: “*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 (...)*”. En el mismo sentido, pero esta vez refiriéndose a la “reserva de ley en materia tributaria”, en la Sentencia 00042-2004-AI/TC (fj. 10) se sostiene que “*el principio de reserva de ley es también, ante todo, una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos*”.

<sup>32</sup> En tomo a ello, la doctrina suele referirse a la reserva de ley como un “*instituto de carácter constitucional que constituye el eje de las relaciones entre el legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas (...) que persigue (...) excluir, para ciertas materias, la posibilidad de normación por vía distinta de la legislativa*”, o como una “*norma sobre la normación*”, siguiendo M. S. Giannini. *Vid.*, entre otros, PÉREZ ROYO, F. “Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria”. En: Hacienda Pública Española, N° 14, 1972, pp. 207 y 208; SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Lecciones de Derecho financiero, 10ª edición, Universidad Complutense de Madrid, 1993, pp. 102 y 103; MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ, Curso de Derecho financiero y tributario, 8ª edición. Madrid: Tecnos, 1997, p. 159; CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de Derecho financiero I. Derecho tributario (Parte general). Madrid: Civitas, 1997, p. 77.

<sup>33</sup> En efecto, recordemos que en la reciente STC 3741-2004-AA/TC, el Alto Tribunal ha declarado como “precedente vinculante” que “*todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública -dentro del que se incluye, obviamente, al Tribunal Fiscal- tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38, 51 y 138 de la Constitución*” (el añadido entre guiones es nuestro).

que según la Constitución deben establecerse “necesariamente” y “suficientemente” por una norma con rango de ley?, o dicho a la inversa: ¿cuáles son aquellas prestaciones que al ser establecidas en defecto de ley (norma infralegal) carecen de la cobertura constitucional necesaria para ser exigidas por el Estado?

Y una primera impresión acerca de la cuestión planteada podría llevarnos a la conclusión por la cual la “reserva de ley” del artículo 74 de la Constitución se encuentra delimitada por el concepto del “tributo”. Siendo más específico: sólo su creación, modificación, derogación o exoneración. Es decir, de considerar cierto lo dicho, llegaremos a la conclusión de que el ámbito material de la reserva estaría definido por una categoría jurídica específica (tributo), que -como no puede ser de otra manera- no se encuentra definida en la propia Constitución.

Como sabemos -y sin ánimo de ser exhaustivos-, el tributo es una prestación de carácter coactivo debida a un ente público, con arreglo a ley, por la realización de un hecho que pone de manifiesto capacidad económica, y cuyo objeto es contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Ahora bien, el hecho de considerar que la reserva de ley se encuentra referida únicamente al concepto de “tributo” podría generar la siguiente problemática:

- 1) El legislador estaría “tentado” a “eludir” el cumplimiento pleno de las exigencias de la reserva de ley mediante el establecimiento de prestaciones *ex lege* que, aún cuando técnicamente constituyan tributos, no se regulen como tales.
- 2) Si consideramos que el ámbito material de la reserva se encuentra delimitado por el concepto de “tributo” (prestaciones de dar, por naturaleza), no resultaría del todo claro si las demás obligaciones y deberes tributarios de información y colaboración con la Administración Tributaria (prestaciones de hacer o de no hacer), entre otros, se encuentran amparados por la reserva de ley.

En efecto, sabemos que estos deberes -al igual que los tributos mismos- también se establecen sin la voluntad del sujeto llamado a satisfacerlos (impuestos coactivamente), y en algunos casos pueden resultar incluso más gravosos que los tributos mismos. Por tanto, técnicamente, no habría razón para excluirlos del ámbito de la reserva de ley, lo que ocurriría si consideramos que dicho principio sólo está referido al “tributo”, y no a su género, el de “prestaciones coactivas”.

Por estas razones, resulta más apropiado referir que el ámbito material de la reserva de ley se encuentra delimitado por el de las “prestaciones coactivas” (concepto genérico), y no por el de su especie (el tributo); es decir, por todas aquellas obligaciones o deberes que se “impongan” sobre los ciudadanos sin que concurra su voluntad libre y voluntaria. Sin embargo, no podemos negar que una interpretación literal del artículo 74° CP podría llevarnos a una conclusión contraria.<sup>34</sup>

De esta forma, pues, todas aquellas prestaciones que -independientemente de la denominación o régimen jurídico que el legislador les otorgue- tengan los rasgos cualificadores de las “prestaciones de carácter público” se encuentran sometidas a la reserva de ley.

Pero, ¿cuál es este elemento o elementos que determinan que una prestación sea de esta naturaleza (de carácter público), y por tanto su establecimiento debe efectuarse mediante ley? Y sobre este

---

<sup>34</sup> En este sentido, se pronuncian expresamente el artículo 23 de la Constitución italiana de 1947 (“*Ninguna prestación personal o patrimonial puede ser impuesta, si no es con arreglo a la ley*”), así como el artículo 31.3 de la Constitución española (“*Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*”).



punto, consideramos que una prestación tendrá ese carácter si es que ésta ha sido "impuesta" por el poder estatal. Es decir, si para su establecimiento no ha intervenido en forma libre la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla.

Ésta es la doctrina que ha dejado sentada el Tribunal Constitucional español (TCE) en un caso en que le correspondió analizar los alcances del concepto "prestación de carácter público" -como ámbito de la reserva de ley-,<sup>35</sup> al afirmar que la "coactividad"<sup>36</sup> es la nota distintiva fundamental del concepto de prestación patrimonial de carácter público.<sup>37</sup>

A su vez, nuestro Tribunal Constitucional ha reconocido como elementos esenciales de un tributo a los siguientes: *"a) su creación por ley; b) la obligación pecuniaria basada en el ius imperium del Estado; y c) su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito"*. Incluso -refiriéndose a los aportes al OSINERG- señala que *"son obligaciones de pago nacidas en virtud de la ley, las cuales tienen naturaleza coactiva pues no media para su establecimiento la voluntad de las empresas obligadas al pago"*.<sup>38</sup>

En consecuencia, según esta doctrina son prestaciones personales o patrimoniales de carácter público y, consecuentemente, están cubiertas por la reserva de ley, todas las prestaciones de dar, hacer o no hacer cuya obligación ha sido impuesta "coactivamente" a los ciudadanos por los entes públicos, independientemente de su denominación o del régimen legal aplicable. Es decir, cuando se trate de obligaciones en las que para su establecimiento no ha concurrido una voluntad real y efectiva del sujeto llamado a satisfacerlas.

Aplicando lo dicho a nuestro medio, podemos decir que una interpretación acorde con el texto constitucional nos llevará a concluir que la "reserva de ley" debe comprender indiscutiblemente a todos los tributos sin excepción -en sus tres categorías: impuestos, contribuciones y tasas-, así como a todas las obligaciones y deberes tributarios formales de información y colaboración, en tanto que implican, prestaciones de hacer o no hacer "impuestas" sin concurrir la voluntad del sujeto obligado.

<sup>35</sup> En la sentencia 185/1995, de 14 de diciembre. Recurso de inconstitucionalidad 1405/1989 (ponente don Carlos Viver Pi-Sunyer), promovido por cincuenta y nueve Diputados del Grupo Parlamentario Popular, en relación con diversos preceptos de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. Cabe señalar que esta norma creaba un ingreso público distinto denominado "Precio Público", el cual no se encontraba amparado por la reserva de ley, en tanto que podría ser establecido por la Administración. En este caso, el Tribunal Constitucional Español declaró la inconstitucionalidad parcial de la definición de precio público contenida en la norma, debido que (en la parte declarada inconstitucional) contenía verdaderas prestaciones de carácter público.

<sup>36</sup> Con ello, al parecer el Tribunal Constitucional español acoge -al menos parcialmente- la tesis del profesor Aguillo Avilés (AGUALLO AVILÉS, A. Tasas y Precios públicos, Valladolid: Lex Nova, 1992, pp. 209 ss. y 383 ss., concretamente 385) para quien *"prestaciones patrimoniales de carácter público (...) equivale a prestaciones coactivas"*. Siendo necesario para considerar a una prestación como de carácter público -en la clasificación del autor- una coactividad *exógena de grado máximo "que se materializa en la absoluta irrelevancia de la voluntad del individuo en orden a la constitución de la obligación"* y no una *coacción de grado medio o mínimo*, en las que el pago que se efectúe será "espontáneo". En este sentido, se manifiesta PALAO TABOADA, C. Los precios públicos y el principio de legalidad. En: QF, N° 17, 1996, pp. 12 y 13.

<sup>37</sup> Es decir, se trata de obligaciones *ex lege* por oposición a las obligaciones *ex contractu*, donde las primeras se caracterizan en que "el establecimiento unilateral de la obligación de pago por parte del poder público" se efectúa "sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla"; mientras que, en las segundas, "la obligación que lleva aparejada el pago de la prestación es asumida libre y voluntariamente por el ciudadano". Vid., STCE 185/1995 (fj. 3).

<sup>38</sup> (El subrayado es nuestro). Vid., los fundamentos jurídicos 4 y 5 de la STC 3303-2003-AA/TC. Al respecto, debe resaltarse que, aún cuando nuestro Tribunal Constitucional no desarrolla expresamente las condiciones que debe tener una determinada prestación para ser "coactiva", ya reconoce esta condición como un elemento esencial del "tributo" -*rectius*: de las prestaciones de carácter público-.

#### **IV. LA DOBLE EXTENSIÓN DE LA RESERVA DE LEY EN MATERIA TRIBUTARIA**

Pero, ¿qué elementos del tributo -y demás prestaciones coactivas- deben venir “necesariamente” y “suficientemente” configurados por una norma con rango de ley? Y hacemos hincapié en estas dos últimas condiciones (“necesariamente” y “suficientemente”), pues consideramos que la reserva de ley debe ser estudiada desde dos planos: el primero, uno “horizontal”, que pretende deslindar qué elementos del tributo se encuentran amparados por la reserva; y, el segundo, un plano “vertical”, referido al grado de concreción -o densidad normativa- con que dichos elementos deben venir regulados en una norma con rango de ley.<sup>39</sup>

En torno a la determinación de estas materias (extensión horizontal), así como a la densidad con la que deben ser reguladas por la ley (extensión vertical) girarán nuestros esfuerzos en los próximos epígrafes.<sup>40</sup>

##### **1. Extensión Horizontal: ¿reserva de ley absoluta o relativa?**

Ahora bien, ¿es posible interpretar que nuestro texto constitucional exige que toda la materia tributaria quede configurada en una norma con rango de ley?, o acaso ¿es suficiente que dicha norma cubra solamente los elementos esenciales o configuradores del tributo -y demás prestaciones coactivas-, pudiendo delegar en los reglamentos la regulación de lo restante?

Así, pues, tal como ha sucedido en otras latitudes, cabría plantearse la cuestión respecto a si en la materia tributaria nuestro texto constitucional ha consagrado la reserva de ley de forma “absoluta” o “relativa”. Y, una primera aproximación del tema nos lleva señalar que el artículo 74 de la CP -al consagrar la reserva de ley- únicamente se ha referido a la creación, modificación, derogación o exoneración de los tributos. Es decir, la voluntad expresa del constituyente no ha sido que toda la materia tributaria venga predeterminada por ley, ni que todos los elementos del tributo cumplan tal exigencia -lo cual, evidentemente sería utópico-. Por el contrario, ello sólo sería imprescindible para aquellas materias a las que se ha referido expresamente el texto constitucional (creación, modificación, derogación o exoneración de los tributos). Se trataría, pues, de una reserva de ley “relativa”.

Pero, si bien la conclusión señalada líneas arriba -acerca de la “relatividad” de la reserva- puede ser correcta, no consideramos que el argumento sustancial para ello sea una mera dicción literal utilizada por el constituyente en el artículo 74, sino que más bien se tratan de consideraciones de orden lógico -si se quiere-, pues no resulta razonable -ni tampoco posible- que deba exigirse al legislador que regule toda la materia tributaria mediante ley.

<sup>39</sup> Recientemente, nuestro Tribunal Constitucional también se ha pronunciado sobre esta doble extensión de la reserva de ley: “horizontal” y “vertical”. *Vid.*, la Sentencia 2762-2002-AA/TC, en cuyo fj. 9 se puede leer: “Este Tribunal, sin embargo, advierte que estas exigencias deben ser analizadas en cada caso concreto y dependiendo de la naturaleza del tributo, pues el contenido material de la reserva de ley requerirá una concretización singular en atención a la naturaleza y objeto de cada cobro tributario. Esta determinación o intensidad de la reserva se logra cuando se parte de un análisis de la reserva de ley tanto en su extensión horizontal como vertical”.

<sup>40</sup> El profesor Cubero Truyo (CUBERO TRUYO, Antonio M. La doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria. Doctrina constitucional. En AA. VV., “Derecho Financiero Constitucional. Estudios en Memoria del Profesor Jaime García Añoveros” Madrid: Cívitas, 2001, pp. 217 y ss) prefiere referirse a este mismo tema como la “doble relatividad de la reserva de ley en materia tributaria”: Una “relatividad en un primer sentido”: la reserva de ley no afecta “por completo” a toda la materia tributaria y una “relatividad en un segundo sentido”: la reserva de ley no afecta “por igual” a toda la materia tributaria.

En torno a ello, el Tribunal Constitucional español (TCE) también se ha planteado la cuestión relativa a si la Constitución española ha consagrado en forma “absoluta” o “relativa” la reserva de ley en el ámbito tributario, llegando a la conclusión que la *“Constitución se ha pronunciado en la materia estudiada de una manera flexible (...)”*. (STCE 6/1983, de 4 de febrero, fj 4),<sup>41</sup> incluso dejando sentada la doctrina por la cual la reserva de ley únicamente *“está referida a los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria: la creación “ex novo” de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo”*.<sup>42</sup> En igual forma, nuestro TC, en la sentencia 2762-2002-AA/TC (fj. 6), también se ha pronunciado en el sentido que *“la reserva de ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa”*.

Pero, ¿cuáles son estos elementos esenciales del tributo que deben determinarse suficientemente en una norma con rango de ley?

Al respecto, podemos señalar que para considerar verdaderamente que una norma ha “establecido”, “regulado” o “creado” una prestación coactiva, necesariamente contener sus elementos de “identidad” y de “entidad”<sup>43</sup> o los elementos que determinan su existencia y cuantía,<sup>44</sup> de lo contrario no lo habría siquiera creado o modificado.<sup>45</sup>

Entre los primeros, se encontrarían aquellos elementos que permiten “identificar” a la prestación coactiva, tales como, el hecho imponible o presupuesto de hecho cuya realización da lugar al nacimiento de

<sup>41</sup> Ahora bien, el TCE llega a esta conclusión sin mayor fundamento que el de una interpretación gramatical de los arts. 31.3 y 133.3 CE (“pues -señala- no se impone allí que el establecimiento haya de hacerse necesariamente por medio de ley, sino “con arreglo a ley” o “en virtud de ley”). Sin embargo, pese a que la conclusión puede ser correcta, los argumentos distan mucho de ser satisfactorios. Como señala Casado Ollero (CASADO OLLERO, Gabriel. Prólogo... Ob. Cit., p. 14) *“lo cierto es que el TC apenas si ha fundado su argumentación en algo más que en la pura dicción literal (...) para dar por demostrado, a limine, aquello que cabalmente pretendía demostrar: a saber, que la legalidad tributaria no tiene en nuestra Constitución el rigor “que hubiera podido tener” (sic) en momentos históricos anteriores. Probablemente -agrega el autor- la conclusión sea certera (...), pero desde luego resulta aventurado asumirla con la desenvoltura que la formula el Tribunal respecto de una Constitución como la española de 1978 en la que la legalidad no es fruto del atavismo o de la reminiscencia histórica, sino que responde a la primacía constitucional del Parlamento y a la primacía de la ley en el Ordenamiento jurídico (...)”*.

<sup>42</sup> Si bien en una sentencia anterior [STCE 37/1981, de 16 de noviembre (fj 4)] el TCE ya había apuntado que la reserva exigía que, al menos “los elementos esenciales del tributo” sean predeterminados por ley, es precisamente en la STCE 6/1983 (fj 4) donde fija con mayor claridad su doctrina acerca de la relatividad de la reserva de ley del art. 31.1 CE, la misma que es reiterada en forma inmutable en las SSTCE 179/1985, de 19 de diciembre (fj 3); 19/1987, de 17 de febrero (fj 4); 221/1992, de 11 de diciembre (fj 7); 185/1995, de 14 de diciembre (fj 5) y 182/1997, de 28 de octubre (fj 8).

<sup>43</sup> Sobre lo que prácticamente existe -con algunos matices- unanimidad en la doctrina. Vid., entre otros, F. Pérez Royo (PÉREZ ROYO, F. Ob. Cit., p. 233): *“la reserva de ley cubre todos aquellos elementos que afectan a la **identidad** o a la **entidad de la prestación**”* (la negrita en el original); también del mismo autor Derecho Financiero..., Ob. Cit., p. 44; Falcón y Tella (FALCÓN Y TELLA, R. La ley como fuente del ordenamiento..., Ob. Cit., p. 210): *“por establecimiento de un tributo ha de entenderse (...) la determinación (...) de aquellos elementos que afectan a la identidad y a la entidad -el an y el quantum- de la prestación”*; FERREIRO LAPATZA, J. “El principio de legalidad y las relaciones ley-reglamento en el ordenamiento español”. En: Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana, Volumen II, Madrid: MEH, 1987, p. 875.

<sup>44</sup> Cfr. PALAO TABOADA, C. “Reserva de ley y reglamentos en materia tributaria. Consideraciones en torno al reglamento del IRPF”. En: Funciones financiera de la Cortes Generales. Madrid: Congreso de los Diputados, 1985, p. 537) quien señala que la determinación de los elementos del tributo que deben ser objeto de normativa legal *“se circunscribe (...) a los determinantes de la existencia -y la atribución a un sujeto- y la cuantía de la obligación tributaria (el an y el quantum) (...)”*.

<sup>45</sup> Recordemos que MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, CASADO OLLERO y TEJERIZO LÓPEZ (Curso de Derecho financiero..., Ob. Cit., p. 160) señalan que *“una ley que pretendiera limitarse a establecer un tributo, sin fijar sus señas de identidad -sujetos pasivos, hecho imponible, elementos mínimos de cuantificación- no habría establecido siquiera dicho tributo, sino una entelequia (...). Lo contrario, amén de un sofisma, supone vaciar de contenido el mandato constitucional”*.

la obligación tributaria -o de cualquier otro deber tributario-, la determinación de los obligados a su pago (obligados tributarios) y, las exoneraciones y beneficios fiscales que les afecta. Por su parte, los segundos son los elementos "cuantificadores" de la prestación coactiva; es decir, aquéllos que fijan los criterios de determinación de la cantidad a pagar o conducta que debe ser prestada, tales como, la base imponible, la alícuota o tasa del tributo y el impuesto resultante.<sup>46</sup>

Al respecto, nuestro Tribunal Constitucional se ha pronunciado recientemente sobre el particular, en forma coincidente a la referida, al señalar lo siguiente:

*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).<sup>47</sup>*

Como se puede apreciar, nuestro Tribunal Constitucional ha reconocido que la reserva de ley en materia tributaria se extiende a los elementos esenciales del tributo ("identificadores" y "cuantificadores"), así como a su creación *ex novo*. En consecuencia, el legislador no puede efectuar una remisión en blanco a la Administración para que sea ella la que los determine a su arbitrio.

Por contra, la habilitación a una norma de menor jerarquía estará permitida únicamente si el legislador previamente ha fijado los parámetros normativos suficientes que permitan, a la vez:

- 1) Un control adecuado por parte de los jueces y tribunales de la normatividad infralegal que emita la Administración Pública (parámetro de control); y,
- 2) Un ejercicio de la potestad reglamentaria que no sea autónomo, sino que se limite a complementar con carácter subordinado los aspectos no esenciales desarrollados por las normas con rango de ley (parámetro de decisión).<sup>48</sup>

<sup>46</sup> Como señala Fernando Pérez Royo (PÉREZ ROYO, F. Fundamento y ámbito de la reserva..., Ob. Cit., p. 233) "la ley debe determinar -directamente o mediante la fijación de criterios a desarrollar por fuentes secundarias- qué categorías de ciudadanos y en razón de qué presupuestos de hecho van a pagar el tributo; así como cuánto van a pagar". Lo que le conduce a señalar que están comprendidas en la reserva "la designación del **presupuesto de hecho** o **hecho imponible** y del **sujeto pasivo**, por un lado (se trata de elementos de identificación del tributo); y de la **base imponible** y el **tipo**, por otro (elementos referentes a la entidad de la prestación)". (la negrita es del autor).

<sup>47</sup> Vid., FJ 21 de la STC 2689-2004-AA/TC.

<sup>48</sup> La Jurisprudencia Constitucional es reiterada y unánime sobre este punto. Así, por ejemplo, en la STC 2762-2002-AA/TC se puede leer lo siguiente: "Al crearse un cobro tributario, podrá decirse que se ha respetado la reserva de ley cuando, vía ley o norma habilitada, se regulen los elementos esenciales y determinantes para reconocer dicho tributo como tal, de modo que todo aquello adicional pueda ser delegado para su regulación a la norma reglamentaria en tér-

## 2. Extensión Vertical de la reserva de ley tributaria: la diferente “densidad” de la ley en la regulación de los elementos cubiertos por el principio

No obstante ello, lo dicho aún no resuelve el tema acerca del grado de concreción (densidad regulativa) que le exige la Constitución a la “Ley” en la regulación de los elementos cubiertos por la reserva de ley, lo que trataremos de deslindar en el presente epígrafe.

Ya definimos cuales son los elementos que -por estar incluidos en la reserva horizontal de ley- no pueden ser delegados sin parámetros suficientes a la apreciación administrativa (reglamentaria o singular). Toca ahora determinar cuál es el grado de concreción -es decir, la densidad normativa- que exige el texto constitucional al Parlamento en la regulación de estos elementos (reserva vertical de ley). En pocas palabras: ¿cuál es el contenido material que deben tener las normas con rango de ley en la pre-determinación de las materias reservadas en el ámbito tributario?

Así, siguiendo con este análisis lo primero que debemos tener en cuenta es que, si bien el legislador debe efectuar una regulación mínima de las materias cubiertas, que, por sí misma, evite toda actuación administrativa independiente de la ley, no por esta razón se encuentra obligado a regular rigidamente al detalle todos y cada uno de los elementos reservados a la ley,<sup>49</sup> pues ello excluiría cualquier intervención de la Administración Pública -aunque sea mediante su potestad reglamentaria-, pudiendo sacrificar otros principios o valores constitucionales, que también son dignos de protección. Es decir, así como la Constitución no exige a la ley que regule (horizontalmente) todos los elementos del tributo, tampoco le exige que predetermine (verticalmente) con una densidad de grado máximo todos los elementos del tributo amparados por el principio, pues en algunos casos bastará con que ésta fije los criterios para un posterior desarrollo normativo-reglamentario, siempre que éste se encuentre subordinado a la ley.

En efecto, una regulación extremadamente densa de los elementos cubiertos por la reserva de ley puede implicar un sacrificio innecesario de otros valores -también constitucionales- como la eficacia administrativa, la autonomía de los Gobiernos Locales, el carácter retributivo (y no contributivo) de determinadas prestaciones coactivas, entre otros.

Además, en otros casos resulta una necesidad -ya no sólo una justificación- que la ley contenga sólo directrices a desarrollarse por normas infralegales, habida cuenta que resulta imposible que la ley regule al detalle todos y cada uno de los elementos amparados por la reserva o, en algunos casos, es la naturaleza eminentemente técnica del asunto la que así a lo aconseja o, incluso ello puede deberse a la necesidad de luchar en forma dinámica contra la evasión y el fraude fiscal.

En tal sentido, “la reserva de ley” no vendría a proscribir cualquier injerencia de la Administración Pública en la configuración de los elementos cubiertos por el principio, sino, a lo más limita cualquier actuación que no se encuentre subordinada a la ley.

---

*minos de complementariedad, mas nunca de manera independiente”. En el mismo sentido, en la STC 00042-2004-AI/TC (fj. 12) se afirma lo siguiente: “(..) 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”. (los subrayados son nuestros).*

<sup>49</sup> Efectivamente, pretender que todos los elementos esenciales del tributo se encuentren predeterminados en forma absoluta, no sólo obligaría al legislador a desplegar una casuística desde ya inalcanzable, sino también, implicaría que lo que se gane en intensidad del control se pierda en flexibilidad y eficiencia.

Así, lo ha reconocido en nuestra opinión, el propio Tribunal Constitucional al sostener -en cuanto a la creación *ex novo* del tributo- que *“la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley”*.<sup>50</sup> A su vez, en la STC 2762-2002-AA/TC, se sostiene lo siguiente (fj. 13):

*(...) nuestro texto constitucional habilitará remisiones de elementos esenciales del tributo a normas reglamentarias, única y excepcionalmente, cuando la ley misma establezca parámetros y límites de actuación a dicha norma, la razonabilidad así lo justifique, y se haya superado el análisis de proporcionalidad; es decir, cuando la referida remisión quede sustentada como una medida necesaria e ineludible. Sin embargo, en ninguno de estos casos podrá aceptarse la deslegalización de la materia tributaria, lo que significa la entrega abierta al Ejecutivo de facultades para determinarla.*<sup>51</sup>

Incluso, tratándose del caso de la “alícuota” de algunos tributos, el propio Tribunal Constitucional ha admitido que ésta pueda ser remitida a la potestad reglamentaria, siempre que la ley habilitante contenga los “topes” correspondientes. Así, por ejemplo, tratándose de un tributo como las aportaciones al OSINERG, el Tribunal Constitucional -al parecer- no consideró inconstitucional la derivación de un elemento esencial del tributo al reglamento -como es la alícuota del tributo-, dado que el “tope se encuentra establecido en la propia ley”.<sup>52</sup>

En el mismo sentido, al enjuiciar la habilitación al reglamento para definir las alícuotas y bienes afectos al ISC -dispuesta por del artículo 61 de la Ley del ISC-, el TC señala que dicha norma *“ha excedido los límites que derivan de la propia Constitución en materia de reserva de ley, pues el legislador, dando carta abierta al Ejecutivo, ha establecido -sin ningún parámetro limitativo como, por ejemplo, fijar topes- que sea este el que disponga las modificaciones a las tasas; lo que se presenta como una remisión normativa en blanco o deslegalización, permitiendo que sea la Administración la que finalmente regule la materia originalmente reservada a la ley, vulnerando con ello, además, el principio de jerarquía normativa”*.<sup>53</sup>

En tal medida, establecer la densidad regulativa mínima que exige la Constitución en cada supuesto que afecte a los elementos cubiertos por la reserva es una cuestión que debe determinarse en cada caso concreto,<sup>54</sup> mediante una adecuada ponderación de las exigencias de la reserva de ley con los otros valores constitucionales. En el mismo sentido se ha pronunciado en forma reiterada el TC, para quien las exigencias de la reserva de ley *“deben ser analizadas en cada caso concreto y dependiendo de la naturaleza del tributo, pues el contenido material de la reserva de ley requerirá una concretización singular en atención a la naturaleza y objeto de cada cobro tributario”*.<sup>55</sup>

<sup>50</sup> Vid., la STC 00042-2004-AI/TC (fj. 12).

<sup>51</sup> (El subrayado es nuestro).

<sup>52</sup> Vid., el fj. 9 de la STC 3303-2003-AA/TC. Evidentemente, consideramos que esta posición bien pudo sustentarse en el caso de un tributo de la “naturaleza” y “alcances” de las aportaciones al OSINERG. Sin embargo, en nuestra opinión, la misma posición difícilmente podría avalarse en el caso de la alícuota de tributos tales como el Impuesto a la Renta o el mismo Impuesto General a las Ventas, cuya “generalidad” hace que las exigencias de concreción de la reserva de ley sea bastantes más rígidas (se trata de que el “grado de concreción sea máximo”, por utilizar la terminología del TC).

<sup>53</sup> Vid., el fj. 20 de la STC 2762-2002-AA/TC.

<sup>54</sup> Así lo reconoce, por ejemplo, Falcón y Tella (La ley como fuente del ordenamiento..., Ob. Cit., p. 216): para quien esta cuestión no puede *“determinarse a priori, sino sólo caso por caso en función de las características del tributo de que se trate, que pueden justificar una mayor o menor intervención del reglamento”*.

<sup>55</sup> Vid., la STC 2762-2002-AA/TC (fj. 9).

De lo que se trata, pues, es que una habilitación escasamente programada a la Administración Pública para que regule -mediante su potestad reglamentaria- los elementos esenciales de las prestaciones coactivas no debe obedecer a la comodidad administrativa o al capricho o antojo del legislador. Por el contrario, ello requiere una justificación objetiva y razonable. Solo así se podría justificar en casos excepcionales que el legislador no regule la totalidad de elementos reservados a ley. Como anota Lerke Osterloh *“la función del principio de determinación normativa no consiste ya en asegurar que las normas habilitantes de la actividad administrativa estén siempre y en todo caso suficientemente determinadas -lo que, además de disfuncional en muchos casos, es cada vez más difícil de garantizar-, sino en que la indeterminación de las mismas (y su efecto necesariamente limitador de la intensidad del control judicial material) estén, al menos, suficientemente justificados”*.<sup>56</sup>

Incluso si se admitiera que el legislador pueda “delegar” en la Administración Pública la posibilidad de “regular” elementos reservados a ley en un caso concreto -siempre, claro está, que se cuente con una justificación razonable, que se trate de una facultad extraordinaria y que no se trate de una norma reglamentaria de carácter autónomo-, ello sólo podría concretarse en una norma con rango de “Decreto Supremo”; nunca por una norma de inferior jerarquía a ésta, habida cuenta que en nuestro ordenamiento jurídico, la reglamentación de las leyes se encuentra atribuida al Poder Ejecutivo [artículo 118 -numeral 8) de la Constitución Política del Perú]. Por lo demás, así lo ha reconocido expresamente nuestro Tribunal Constitucional en la sentencia 3303-2003-AA/TC, en cuyo fundamento jurídico 11 puede leerse lo siguiente:

*(...) la remisión excepcional a un texto reglamentario atendiendo a la naturaleza del tributo y a criterios de razonabilidad, puede ser entendida únicamente si los parámetros se encuentran fijados en la ley; y esa excepcionalidad determina, a su vez, que la línea de frontera o el máximo grado de remisión sea la norma reglamentaria; por ello, no es posible admitir, bajo ninguna circunstancia, una norma de rango inferior, como lo es la Resolución del Consejo Directivo del OSINERG N.º 2865-2001-OS/CD.*

*Para el Tribunal Constitucional, plantear la posibilidad de incluir sujetos pasivos del tributo a través de precisiones como la efectuada mediante la Resolución cuestionada, importaría no sólo la desnaturalización del principio de legalidad y el vaciamiento de su contenido constitucional sino que, además, significaría un evidente atentado contra un principio general del derecho como es la seguridad jurídica, entendida como la suma de certeza, legalidad, correcta interpretación de los preceptos constitucionales y ausencia de cambios inopinados.*

*Finalmente, cabe señalar que si fuera el caso que las empresas envasadoras de gas licuado de petróleo -como la demandante- fueran sujetos pasivos del tributo, -determinación que no corresponde, prima facie, al ámbito de la actuación administrativa-, el máximo escalón posibilitado para su regulación excepcional será el Decreto Supremo, y dentro de los parámetros fijados por ley (...).*

Como se puede apreciar, el Tribunal Constitucional proscribió en forma contundente cualquier posibilidad de regulación de los elementos reservados a ley por una norma de rango inferior al Decreto Supremo, aún cuando pudieran existir razones que justifiquen que el legislador no regule en forma absoluta toda la materia reservada.

<sup>56</sup> Vid., a BACIGALUPO, Mariano, La discrecionalidad administrativa (estructura normativa, control judicial y límites constitucionales de su atribución, Madrid: MP, 1997, p. 250.

## **V. LA REGULACIÓN DE LOS OBLIGADOS TRIBUTARIOS COMO MATERIA CUBIERTA POR LA RESERVA DE LEY - LA POSICIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

No es este el lugar para efectuar una sistematización del conjunto de obligados tributarios a los que el ordenamiento jurídico les atribuye una “situación jurídica desfavorable”.<sup>57</sup> Es decir, quienes por una u otra circunstancia deben cumplir una obligación de pago o cualquier deber que tiene su origen en el deber de tributar. Siguiendo a Menéndez Moreno, tienen esta calificación *“los destinatarios del ordenamiento jurídico-tributario en su más amplia acepción, esto es, quienes soportan la obligación de pago y/o cualquier otro deber relacionado con la aplicación de los tributos”*.<sup>58</sup>

La Ley General Tributaria española considera como obligados tributarios a “las personas físicas o jurídicas y entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias”.<sup>59</sup> Si tenemos en cuenta que dentro del concepto de “obligaciones tributarias”, la misma Ley incluye a “la obligación tributaria principal” (artículo 19), “la obligación tributaria de realizar pagos a cuenta” (artículo 23), “las obligaciones entre particulares resultantes del tributo” (artículo 24), “las obligaciones tributarias accesorias” (artículo 25) y “las obligaciones tributarias formales” (artículo 29), podremos concluir que “obligado tributario” es todo aquél que se encuentra en una situación pasiva ante el acreedor tributario, sin interesar si se trata de una obligación de dar, hacer, no hacer, soportar, entre otras (obligaciones materiales y formales), que tenga origen en la aplicación de los tributos.

Siguiendo a Rafael Calvo Ortega, los obligados tributarios pueden agruparse científicamente en cuatro bloques:<sup>60</sup>

- **El “grupo del contribuyente”**

En el que se incluye no sólo al sujeto pasivo que realiza el hecho imponible (contribuyente), sino todos los que se encargan de que éste sea finalmente incidido, tales como los sustitutos del contribuyente,<sup>61</sup> los obligados a retener y los obligados a efectuar pagos a cuenta.

- **Los sujetos “que buscan la incidencia definitiva del impuesto en el consumidor final”**

En este grupo se incluyen a los sujetos obligados a efectuar el traslado (repercusión) de los impuestos indirectos (tales como el IGV y el ISC) y aquéllos obligados a soportar la traslación del mismo.

- **Los obligados a realizar prestaciones tributarias formales**

En este grupo se incluyen a los sujetos obligados a cumplir obligaciones de hacer: bien sea vinculadas a una obligación tributaria propia (presentar declaraciones informativas y declarativas, obligaciones de inscribirse y mantener actualizados los registros de la Administración, llevar y conservar los libros y

<sup>57</sup> Por usar la terminología de CALVO ORTEGA, Rafael. “Capítulo III: Obligados tributarios”. En: AA.VV., La Nueva Ley General Tributaria. Madrid: Cívitas-Thomson, 2004, pp. 133 y ss.; concretamente p. 134.

<sup>58</sup> (En cursivas y negritas en el original). Vid., a MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (Director). Derecho Financiero y Tributario - Parte General. Lecciones de Cátedra. 2ª Edición, Valladolid: Lex Nova, 2001, p. 260.

<sup>59</sup> Vid., artículo 35.1 de la Ley General Tributaria española, Ley 58/2003.

<sup>60</sup> Vid., a CALVO ORTEGA, Rafael. “Capítulo III: Obligados tributarios...Ob. Cit., pp. 133 y ss.; concretamente p. 142 y ss.

<sup>61</sup> Vid., por ejemplo, el artículo 76 de la Ley del Impuesto a la Renta, que obliga a pagar un “monto equivalente a la retención” por cuenta de un sujeto no domiciliado, en el mes en que se produzca su registro contable.



registros contables, otorgar comprobantes de pago, proporcionar la información solicitada a la Administración Tributaria, etc.) o vinculado a una obligación tributaria de terceros (proporcionar información de terceras personas, presentar declaraciones informativas, etc.).

- **Los obligados al “pago de deuda ajena”**

Dentro del que se encuentran los responsables tributarios (subsidiarios y solidarios)<sup>62</sup> y los sucesores de la deuda tributaria (*mortis causa*<sup>63</sup> e *inter vivos*).<sup>64</sup>

En todos estos casos, independientemente del contenido y naturaleza de su obligación ante el acreedor tributario, lo cierto es que sobre cada uno de los “obligados tributarios” recae una “prestación de carácter público” (material o formal). Es decir, que ha sido impuesta “coactivamente”, pues los sujetos llamados a cumplirlas no han prestado su voluntad de manera libre para el nacimiento de la obligación. Por tanto, a estas alturas resulta una obviedad sostener que la regulación de cualquier “obligado tributario” se encuentra plenamente cubierta por la “reserva de ley” del artículo 74 de la Constitución, por lo que no cabe una “habilitación legal en blanco” al reglamento para su regulación, ni mucho menos -al tratarse de elementos constitucionalmente reservados- una habilitación a normas de inferior jerarquía que el Decreto Supremo, como podría ser una Resolución de Superintendencia.

Cabe señalar que coincidentemente con lo expuesto, nuestro Tribunal Constitucional ha reconocido expresamente que los sujetos pasivos no pueden ser “incluidos” por normas de inferior jerarquía que un Decreto Supremo. En efecto, en el f.j. 12 de la Sentencia 3303-2003-AA/TC, se puede leer lo siguiente:

*Para el Tribunal Constitucional, plantear la posibilidad de incluir sujetos pasivos del tributo a través de precisiones como la efectuada mediante la Resolución cuestionada (Resolución del Consejo Directivo del OSINERG), importaría no sólo la desnaturalización del principio de legalidad y el vaciamiento de su contenido constitucional sino que, además, significaría un evidente atentado contra un principio general del derecho como es la seguridad jurídica, entendida como la suma de certeza, legalidad, correcta interpretación de los preceptos constitucionales y ausencia de cambios inopinados (...).*<sup>65</sup>

Qué duda cabe que lo dicho también alcanza a la regulación de los sujetos incididos en forma “activa” y “pasiva” con los denominados regímenes de retenciones, percepciones y detracciones<sup>66</sup> actualmente vigentes, pues en estos casos, dichos sujetos también son afectados con una obligación de pago y/o con otro deber relacionado con la aplicación de los tributos. Se tratan, por tanto, de “obligados tributarios”, y, como tales, cubiertos por la “reserva de ley”.<sup>67</sup>

<sup>62</sup> Por ejemplo, los sujetos mencionados en el artículo 18 y en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 16 del Código Tributario.

<sup>63</sup> Por ejemplo, los sujetos mencionados en el artículo 17.1 del Código Tributario.

<sup>64</sup> Por ejemplo, los sujetos mencionados en el artículo 17.2 y 3 del Código Tributario.

<sup>65</sup> El subrayado es nuestro.

<sup>66</sup> Podría discutirse si el llamado “Régimen de Detracciones” implica verdaderamente el cumplimiento de una obligación de carácter tributario, habida cuenta que éste podría ser tratado como una obligación de carácter “financiero” o como una obligación “entre particulares”; sin embargo, entendiendo que el ámbito protegido por la reserva de ley no es sólo el “tributario”, sino el de toda “prestación coactiva” -como acá venimos postulando-, la discusión dejaría de tener sentido, pues de una u otra forma (tributario o no) se concluye que las obligaciones de carácter coactivo generadas por el “Régimen de Detracción” deben encontrarse recogidas en la ley.

<sup>67</sup> Así, lo reconoce expresamente el artículo 8 de la Ley General Tributaria española, al disponer que los “obligados tributarios”, se “regularán en todo caso por ley”.

Por tanto, la conclusión inexorable de lo dicho es que tales regímenes no son compatibles con la reserva de ley del artículo 74 de la Constitución, habida cuenta que: 1) Se sustentan en normas con rango de ley "habilitantes" de la Administración que no contienen absolutamente ningún parámetro normativo para el ejercicio de la potestad reglamentaria;<sup>68</sup> y, 2) Al incidir en elementos reservados a ley expresamente por la Constitución no pueden estar contenidos en una norma de menor jerarquía que un Decreto Supremo -aún en el supuesto negado que las normas habilitantes contengan los parámetros normativos suficientes-, como lo es una Resolución de Superintendencia.

Finalmente, es preciso acotar que -salvo error de nuestra parte- el artículo 22 de la Ley 11.683, de Procedimiento Tributario argentina también contiene una habilitación "en blanco" a la Administración Pública para la designación de agentes de retención y percepción.<sup>69</sup> Al respecto, el profesor José Osvaldo Casás se ha pronunciado sobre dicho precepto en forma coincidente con la expuesta, de la siguiente manera:

*(...) el ejercicio por la Administración Fiscal de la Facultad que le acuerda la Ley de Procedimiento Tributario para disponer qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción, debe apoyarse necesariamente en la previsión contenida en la ley de cada tributo que defina y acote los sujetos que pueden ser llamados a cumplir tal rol. En ausencia del apuntado requisito, la designación que pueda practicar la Administración Federal de Ingresos Públicos, contravendrá, inexorablemente, el principio de "reserva de ley" tributaria, ya que la ampliación de la esfera subjetiva en el polo pasivo de la relación jurídica obligacional, constituye un elemento estructural de todo gravamen.<sup>70</sup>*

## VI. CONCLUSIONES

1. La "reserva de ley" establecida en el artículo 74 de la Constitución implica lo siguiente: 1) Una obligación de carácter "positivo" dirigida al titular de la potestad "legislativa" para que regule las materias cubiertas por el principio, con un contenido material (densidad normativa) suficiente; 2) Una obligación de tipo "negativo" mediante la cual se limita al órgano legislativo a remitir a la potestad reglamentaria de la Administración Pública tales materias sin que previamente haya fijado los parámetros adecuados de la decisión; y, 3) Constituye una garantía de los ciudadanos para que no se les exija aquellos tributos que no han sido establecidos suficientemente por una norma con el rango exigido por el texto constitucional.
2. Resulta más apropiado reconocer que el "ámbito material de la reserva de ley" se encuentra delimitado por el de las "prestaciones coactivas" (concepto genérico), y no por el de su especie (el tributo); es decir, por todas aquellas obligaciones o deberes que se "impongan" sobre los ciudadanos sin que concurra su voluntad libre y voluntaria.
3. Nuestro Tribunal Constitucional ha reconocido que la "reserva de ley" en materia tributaria se

<sup>68</sup> Como lo son el artículo 10 del CT, el artículo 10.c de la LIGV, el artículo 71.f de la LIR, el artículo 1 de la Ley 28053 y el artículo 13 del TUO del Decreto Legislativo 940.

<sup>69</sup> Su tenor literal es el siguiente "La percepción de los tributos se hará en la misma fuente cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la Administración Federal de Ingresos Públicos, por considerarlo conveniente, disponga qué personas y en qué casos, intervendrán como agentes de retención y/o percepción".

<sup>70</sup> Vid., a OSVALDO CASÁS, José. Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria. Reimpresión. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2005, p. 622.

extiende ("en forma horizontal") a los elementos esenciales del tributo ("identificadores" y "cuantificadores"), así como a su creación *ex novo*. En consecuencia, el legislador no puede efectuar una remisión en blanco a la Administración para que sea ella la que los determine a su arbitrio.

4. Una habilitación legal a una norma de menor jerarquía para la regulación de los elementos cubiertos por la "reserva de ley" será acorde con el texto constitucional únicamente si el legislador previamente ha fijado los parámetros normativos suficientes (extensión "vertical" de la reserva de ley), y siempre que se cumplan las siguientes condiciones: 1) Se pueda ejercer un control adecuado por parte de los jueces y tribunales de la normatividad infralegal que emita la Administración Pública (parámetro de control); 2) La potestad reglamentaria no se ejerza de forma autónoma, sino que se limite a complementar con carácter subordinado los aspectos no esenciales desarrollados por las normas con rango de ley (parámetro de decisión); 3) El legislador debe contar con una justificación objetiva y razonable para delegar en la Administración Pública la reglamentación de elementos reservados a ley (y no obedecer a la comodidad administrativa o al capricho o antojo del legislador); 4) Debe tratarse de una habilitación verdaderamente "extraordinaria"; y, 5) La potestad reglamentaria será admitida únicamente si se ejerce mediante "Decreto Supremo"; bajo ninguna circunstancia en una norma de menor jerarquía (como una Resolución de Superintendencia) -STC 3303-2003-AA/TC-.
5. La regulación de los "obligados tributarios" -dentro de los que se encuentran los sujetos incididos en forma "activa" y "pasiva" con los denominados regímenes de retenciones, percepciones y deducciones- se encuentra plenamente cubierta por la "reserva de ley" del artículo 74 de la Constitución, toda vez que se tratan de sujetos a los que se les impone una situación pasiva ante el acreedor tributario, sin que haya concurrido su voluntad para el nacimiento de la obligación.
6. Los regímenes de retenciones, percepciones y deducciones creados por Resoluciones de Superintendencia de la SUNAT no son compatibles con la reserva de ley del artículo 74 de la Constitución, habida cuenta que: 1) Las normas "habilitantes" -en virtud de las cuales se crearon [artículo 10 del CT, artículo 10.c) de la LIGV, artículo 71.f de la LIR, artículo 1 de la Ley 28053 y artículo 13 del TUO del Decreto Legislativo N 940]- no contienen absolutamente ningún parámetro normativo (de control y de decisión) para el ejercicio de la potestad reglamentaria; 2) El legislador no ha acreditado contar con una justificación objetiva y razonable para delegar en la Administración Tributaria la reglamentación de elementos reservados a ley; y, 3) En todos los casos, la potestad reglamentaria es ejercida mediante "Resoluciones de Superintendencia", y no por norma con rango de Decreto Supremo, tal como lo viene exigiendo la jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional.

Lima, octubre 2006