

Toda la información se encuentra encriptada para tu privacidad y seguridad © PayU.

El régimen constitucional tributario peruano: una perspectiva jurisprudencial



JORGE LEÓN VÁSQUEZ

Abogado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

SUMARIO: 1. Presentación: “¿Constitución impositiva?”. 2. El deber constitucional de contribuir y el principio de solidaridad. 3. Fines extrafiscales de los tributos. 4. El derecho a la intimidad como límite a la potestad fiscalizadora de la administración tributaria. 5. Derecho a la igualdad y beneficios tributarios. 6. La “renta ilícita” en perspectiva constitucional. 7. Algunas consideraciones finales.

Resumen: *En el contexto actual del desarrollo del Derecho constitucional puede decirse que éste ejerce una influencia bastante importante sobre las distintas disciplinas jurídicas, entre ellas el Derecho tributario. Muchos principios e instituciones de esta disciplina jurídica se redimensionan por el efecto de irradiación de los derechos fundamentales y de los principios de fuerza normativa y supremacía jurídica de la Constitución. En este proceso es decisiva la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que, progresivamente, viene perfilando los contornos jurídicos del Derecho constitucional tributario, a fin de armonizar el ejercicio de la potestad tributaria del Estado con el respeto pleno de los derechos fundamentales de las personas.*

Abstract: *In the current context of the Constitutional Law development it can be said that it exercises a very important influence on the different legal disciplines; the Tax Law is among them. Many principles and institutions of this legal discipline are resized by the irradiation effect of the fundamental rights and of the principles of normative force and legal supremacy of the Constitution. The case law of the Constitutional Court is decisive in this process, which progressively outlines the legal surroundings of the Tax Constitutional Law, in order to harmonize the exercise of the tax authority of the State, fully respecting the fundamental rights of the persons.*

1. PRESENTACIÓN: “¿CONSTITUCIÓN IMPOSITIVA?”

Uno de los capítulos esenciales del Derecho constitucional económico es el régimen constitucional tributario que, en el caso peruano, está definido principalmente en el artículo 74 de la Constitución. Sin embargo, sería un error pensar que esta disposición agota la regulación del régimen constitucional tributario. Forman parte también de él, por ejemplo, el segundo párrafo del artículo 2.5 que se refiere a la reserva tributaria y al secreto bancario; el tercer párrafo del artículo 2.10, referido a los libros, comprobantes y documentos contables y administrativos; el artículo 19, que alude al régimen tributario de las universidades, institutos superiores y demás centros educativos; el último párrafo del artículo 32 que prohíbe someter a referéndum las normas de carácter tributario; el artículo 41 que exige a los funcionarios y servidores públicos hacer declaración jurada de bienes y rentas al tomar posesión de sus cargos, durante su ejercicio y al cesar en los mismos; el último párrafo del artículo 56 que prevé la aprobación por parte del Congreso los tratados que crean, modifican o suprimen tributos; el último párrafo del artículo 79 prevé que sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país; el segundo párrafo del artículo 97 que reconoce a las comisiones investigadoras del Congreso la facultad para acceder a cualquier información, la cual puede implicar el levantamiento del secreto bancario y el de la reserva tributaria; el artículo 118.20 que reconoce la competencia del Poder Ejecutivo para regular las tarifas arancelarias; el artículo 148 que se refiere a que las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa; el artículo 193.3 que considera como bienes y rentas de los gobiernos regionales a los tributos creados por ley a su favor; el artículo 196.2 y 3 que considera como bienes y rentas de las municipalidades a los tributos creados por ley a su favor, así como las contribuciones, tasas, arbitrios, licencias y derechos creados por Ordenanzas Municipales, conforme a ley.

No obstante es en el artículo 74 donde se establece el marco constitucional principal de la potestad tributaria del Estado y, al mismo tiempo, fija sus límites constitucionales. La potestad tributaria estatal no es otra cosa que la capacidad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para establecer beneficios tributarios. Esta potestad, en realidad, no está “centralizada” sino que puede ser ejercida también por los gobiernos regionales y locales. Sin embargo, la potestad tributaria no es irrestricta; está sujeta a los principios constitucionales expresos o tácitos que están comprendidos en el artículo 74¹, pero también está limitada por el catálogo de derechos fundamentales que la Constitución también reconoce.

Como todo acto de la administración no se legitima por sí mismo, los actos de la administración tributaria sólo serán válidos si es que el ejercicio de la potestad

1 LANDA, César. “Los principios constitucionales tributarios”. En: *Constitución y fuentes del Derecho*. Lima: Palestra Editores, 2006. pp. 203 y ss.

tributaria del Estado se realiza respetando los principios constitucionales de los tributos y sin afectar arbitrariamente los derechos fundamentales de las personas. En ese sentido, los principios constitucionales tributarios, al tiempo que constituyen límites al ejercicio de la potestad tributaria, son también garantías que se pueden oponer frente a esa potestad, sobre todo, cuando el Estado incurre en un exceso de poder. La sanción que la Constitución prevé para el ejercicio arbitrario de la potestad tributaria es bastante drástica. El último párrafo del artículo 74 establece: “no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”.

A este último párrafo del artículo 74 de la Constitución casi no se le ha dado mayor relevancia o si es que se le ha reconocido cierta importancia es por el contenido sancionatorio de nulidad que comporta. Sin embargo, creo que la importancia de esta previsión está en el hecho de que consagra el *principio de constitucionalidad tributaria*, que significa, para nosotros, básicamente dos cosas: 1) que no es la ley sino la Constitución la que otorga validez constitucional al ejercicio de la potestad tributaria y 2) que la interpretación y aplicación de la legislación tributaria debe hacerse *desde* la Constitución; en otros términos, la administración tiene el deber de realizar una lectura constitucional de las normas tributarias.

El primero es una exigencia del actual Estado constitucional democrático en el cual la ley no es más el elemento fundante del ordenamiento jurídico (concepción propia del Estado liberal decimonónico). La otrora supremacía de la ley ha dado paso a la supremacía de la Constitución: esto se refleja, por un lado, en el principio constitucional de fuerza normativa de la Constitución y del principio de supremacía jurídica de la misma (artículo 51).

Según el primero, la Constitución no es sólo un documento político, sino también norma jurídica, lo cual implica que el ordenamiento jurídico nace y se fundamenta en la Constitución y no en la ley; de acuerdo con el segundo, todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es *higher law* y obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública.

La potestad tributaria del Estado está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, luego, a la ley; de ahí que creo se puede hablar de una *Constitución impositiva* o de la imposición tributaria, que ha tenido un notable desarrollo, sobre todo, debido a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que viene perfilando progresivamente el marco constitucional del régimen tributario peruano, como se verá a continuación a partir de algunas sentencias recientes.

2. EL DEBER CONSTITUCIONAL DE CONTRIBUIR Y EL PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD

La Constitución de 1979 contenía un capítulo específico que regulaba una serie de deberes fundamentales de la persona. Su artículo 77 específicamente señalaba que “[t]odos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos”. Similar disposición no aparece expresamente considerada en

la Constitución de 1993, lo que no excluye que el deber de contribuir sea también considerado como un deber constitucional.

Y es que el Estado Constitucional no obvia los principios y derechos básicos como la libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad ante la ley; por el contrario, pretende conseguir su mayor efectividad, a partir de otorgarles una base y un contenido material, a partir del supuesto de que individuo y sociedad no son categorías excluyentes, sino dos términos en implicación recíproca. Muchos derechos fundamentales, para su real eficacia, necesitan previamente de una base económica mínima que el Estado debe garantizar para que esos derechos, sobre todo los de contenido económico, no queden en el plano desiderativo.

El Tribunal Constitucional ha señalado que el Estado Social y Democrático de Derecho se configura sobre la base de dos elementos básicos: 1) La exigencia de condiciones materiales para alcanzar sus presupuestos, lo que exige una relación directa con las posibilidades reales y objetivas del Estado y *con una participación activa de los ciudadanos en el quehacer estatal*; y 2) la identificación del Estado con los fines de su contenido social, de forma que pueda evaluar, con criterio prudente, tanto los contextos que justifiquen su accionar como su abstención, evitando tornarse en obstáculos para su desarrollo social.

Para el Tribunal, la transformación de las relaciones entre el Estado y las personas, particularmente de la transformación de los roles sujeto privado-sujeto público, ha determinado una mayor asunción de deberes por parte de los ciudadanos, entre ellos el deber constitucional de tributar. La búsqueda de una sociedad más equitativa puede lograrse a partir de que cada ciudadano, de acuerdo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para su redistribución en mejores servicios y cobertura de necesidades estatales. Puede decirse, a nuestro criterio, que existiendo el deber del ciudadano de contribuir, ello lleva aparejada la obligación del Estado de utilizar racionalmente esas contribuciones en atender las necesidades básicas de la población.

Este deber de contribuir tiene que ser sustentado en criterios de equidad porque el gasto social, como dice el propio Tribunal, no puede ser costeadado únicamente por la tributación de unos pocos, si bien se ha reconocido, como se verá más adelante, también el *principio de solidaridad*. En este caso, la propia búsqueda de la igualdad es la que justifica la intervención en el valor libertad del ciudadano a través del tributo, o más concretamente en su derecho a la propiedad, pero ello sólo será constitucionalmente válido en la medida que ese deber de contribuir no se torne confiscatorio; pero, además, cuando los ingresos recaudados sean destinados efectivamente para financiar el gasto público de servicios necesarios para la población y que la provisión de esos servicios refleje una redistribución social de la riqueza.

Sobre el principio de solidaridad el Tribunal Constitucional ha señalado que éste se encuentra consagrado, implícitamente, en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado social de Derecho (artículo 43 de la Constitución). Se trata, ha dicho, de reglas de orden público tributario, orientadas a finalidades plenamente legítimas, cuales son contribuir, de un lado, a la detección de aquellas

personas que, dada su carencia de compromiso social, rehúyen la potestad tributaria del Estado². La solidaridad permite, entonces, admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes. En el Estado social el ciudadano no tiene sólo ya el deber de pagar sus tributos sino que asume deberes de colaboración con la administración, los cuales se convierten en verdaderas obligaciones jurídicas. Lo trascendente en este punto, de acuerdo con el Tribunal, es la siguiente transformación: se pasa de un deber de contribuir basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.

3. FINES EXTRAFISCALES DE LOS TRIBUTOS³

Sobre la cuestión de si la potestad tributaria puede utilizarse para fines distintos al recaudatorio existe hoy un debate interesante en la doctrina. Se dice que cuando un tributo se orienta primordialmente a un fin distinto del recaudatorio estaremos frente a un tributo extrafiscal⁴. Es una cuestión sobre la cual el Tribunal Constitucional ya se ha pronunciado. Para éste, si bien la función esencial de la potestad tributaria es la recaudación (pero no entendida como un fin en sí mismo sino como un medio de financiamiento del gasto público) excepcionalmente puede ser utilizado con una finalidad extrafiscal. En general, la cuestión que se plantea en el debate sobre la admisión de la extrafiscalidad de los impuestos, es determinar hasta dónde ella es permisible conforme a los parámetros de nuestra Constitución.

Particularmente considero que esta extrafiscalidad se legitima, sobre todo, cuando lo que se persigue es la realización de otros bienes constitucionales: el derecho al medio ambiente⁵, a la salud o el derecho a la igualdad, por ejemplo. Puede afirmarse, por ello, que el sistema fiscal no es ni puede ser ajeno a la consecución de otras finalidades que tienen raigambre constitucional, al punto que es factible que se le considere como un instrumento más de transformación social, de corrección de desequilibrios económicos, sociales y culturales, e incluso ambientales⁶.

Un caso típico de impuesto que, además de su función recaudadora, solía servir al Estado para cumplir una finalidad extrafiscal es aquel en el cual el Tribunal ha señalado que las restricciones a la libertad de empresa en un sector incentivado por

2 STC 0004-2004-AI, acumulados, FJ 9.

3 STC 06626-2006-PA/TC

4 YEDRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto. "Los fines extrafiscales del impuesto". En: AMATUCCI, Andrea (director). *Tratado de Derecho tributario. El Derecho tributario y sus fuentes*. T. I. Bogotá: Temis, 2001, p. 358.

5 PERRONE CAPANO, Raffaele. "La imposición y el ambiente". En: AMATUCCI, Andrea (director). *Tratado de Derecho tributario. El Derecho tributario y sus fuentes*. T. I. Bogotá: Temis, 2001, pp. 421 y ss.

6 Al respecto, RÍOS GRANADOS, Gabriela. *Tributación ambiental: la contribución por gasto*. México D.F.: UNAM, 2007, p. 50.

el Estado no son, ni pueden ser, los mismos de aquellas que el Estado legítimamente ha decidido no incentivar, como sucede con la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas⁷. Ello en razón a en que el ocio que promueve el Estado mediante la cultura, recreación y el deporte es distinto al que tolera como consecuencia de los juegos de apuesta que pueden generar adicción —ludopatía— con efectos económicos y sociales perjudiciales para el jugador y su familia.

Puede considerarse este caso como uno de los primeros en el cuales el Tribunal Constitucional optó por considerar acorde a Derecho, desde el punto de vista constitucional, la finalidad extrafiscal de un tributo. Pero debe advertirse que esta aceptación tiene un carácter excepcional. El uso de la tributación para desalentar actividades que el legislador considera nocivas para la sociedad se ve compensada con la necesidad de proteger, como ya se dijo, otros bienes constitucionales. De ahí que los tributos cumplen también una función constitucional vinculada con los valores superiores de justicia y solidaridad⁸.

4. EL DERECHO A LA INTIMIDAD COMO LÍMITE A LA POTESTAD FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA⁹

Resumen del caso. El señor Fernando Vásquez Wong presentó una demanda de amparo contra la administración tributaria, con la finalidad de que se declare inaplicables parte de un requerimiento tributario. Consideraba que dicho requerimiento vulneraba su derecho fundamental a la intimidad, pues la administración tributaria le solicitó que detalle sus gastos personales, identifique dichos gastos con cargos o egresos en sus cuentas bancarias, manifieste con carácter de declaración jurada si en los ejercicios tributarios bajo revisión realizó viajes al extranjero, solo o acompañado, debiendo identificar a la persona con la que viajó, fecha de salida y retorno, motivos del viaje y el monto gastado por cada vez que viajó. La administración tributaria, asimismo, le solicitó que proporcione documentación sustentatoria de los consumos personales y familiares en alimentación, vestido, mantenimiento de casa de habitación y vehículos, servicios públicos, educación, diversión, recreación, entre otros. Las instancias judiciales inferiores negaron la tutela del derecho que el señor Vásquez consideraba vulnerado.

Análisis y comentario. El artículo 74 de la Constitución peruana establece que el Estado al ejercer la potestad tributaria debe respetar los derechos fundamentales. A partir de esta previsión constitucional, el Tribunal Constitucional en múltiple jurisprudencia ha reiterado su posición de que el respeto de los derechos fundamentales constituye un factor de legitimación de la propia potestad tributaria y, al mismo tiempo, se erigen como límites al mismo. Particularmente ha señalado que los principios

7 STC 009 – 2001-AI/TC, FJ 2.

8 LANDA, César. *Jurisprudencia y doctrina constitucional tributaria*. Lima: Centro de Estudios Constitucionales-Gaceta Jurídica-UNMSM, 2006, p. 6.

9 STC 04168-2006-PA/TC.

constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad del Estado¹⁰.

La vinculación de la administración tributaria del Estado peruano a los derechos fundamentales no es distinta a la de otros entes públicos. El deber especial de protección de la administración frente a tales derechos no sólo es una concretización del carácter fundamental de éstos, sino que también constituyen el reflejo de que la administración tributaria no está al margen, ni mucho menos, de respetar los derechos fundamentales de las personas. La potestad fiscalizadora de la administración tributaria, con miras a la recaudación fiscal, tiene un carácter discrecional según el Código Tributario (artículo 62). Esta discrecionalidad exige, inclusive en mayor medida, una más fuerte vinculación de la administración tributaria a los derechos fundamentales. La discrecionalidad administrativa sin límites corre el riesgo de convertirse en arbitrariedad.

Es cierto que existe el deber de la administración tributaria, para fines de la recaudación fiscal, de reducir a su mínima expresión los casos de evasión tributaria, que teóricamente al menos no debe darse en la medida que existe también el deber constitucional de tributar. El amplio margen de discrecionalidad para realizar el procedimiento de fiscalización no le autoriza a ella llevar a cabo la fiscalización tributaria desvinculada de los derechos fundamentales. Pero de ahí no se deriva que la administración tributaria tenga una suerte de *privilegium fisci* frente a los derechos fundamentales¹¹.

No es suficiente, como alegó la administración tributaria, el hecho que las exigencias planteadas al demandante se hallaban sustentadas en los artículos 62.1 y 87.5 y 6 del Código Tributario. Ello por la sencilla razón de que en el Estado constitucional contemporáneo no es la ley sino la Constitución la que legitima los actos de la administración tributaria. La ley puede ser inconstitucional y una ley inconstitucional no sirve como parámetro de legitimación de los actos de la administración; menos en la relación de ésta con los derechos fundamentales. Los actos de la administración tributaria gozan de una presunción de constitucionalidad, pero es una presunción relativa (*iuris tantum*).

Con esto no se quiere decir que los derechos fundamentales sean absolutos. Es posición jurisprudencial uniforme del Tribunal sostener que estos derechos admiten límites en la medida que se conciben como derechos relativos. Pero esa relatividad no autoriza cualquier tipo de injerencia o intervención principalmente en la esfera de su núcleo esencial, sino aquella que sea razonable y proporcional. El Tribunal Constitucional reconoce ciertamente la facultad de la administración tributaria (artículo 62, Código Tributario) para exigir la “presentación de informes y análisis relacionados con hechos imponible, exhibición de documentos y correspondencia comercial rela-

10 STC 0042-2005-AI/TC, FJ 7.

11 SANTAMARÍA PASTOR, Juan. “Sobre derecho a la intimidad, secretos y otras cuestiones innombrables”. En: REDC, Año 5, N.º 15, septiembre-diciembre, Madrid, 1985, pp. 159 y ss.

cionada con hechos que determinen tributación, en la forma y condiciones solicitadas (...)”. Mientras que en el artículo 87 se detallan las obligaciones de los administrados, siendo éstas, entre otras, la de presentar y exhibir las declaraciones, informes, libros de actas registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, así como permitir el ejercicio de control por parte de la administración tributaria.

Ahora bien, la cuestión central era determinar si tenía respaldo constitucional los requerimientos efectuados por la administración tributaria que el demandante consideraba excesivo. Una de las sistematizaciones dogmáticas más importantes que se han elaborado en la dogmática constitucional sobre el derecho a la intimidad es el que distingue: la *Intimsphäre* (que comprende la esfera de lo secreto y se vulnera cuando se llega al conocimiento de hechos o noticias que deben permanecer ignoradas, o cuando se comunican tales hechos o noticias), la *Privatsphäre* (que equivale a nuestra noción de lo íntimo y protege el ámbito de la vida personal y familiar que se desea mantener a salvo de la injerencia ajena o/y de la publicidad; y, finalmente, la *Individualsphäre*, que se refiere a todo aquello que atañe a la peculiaridad o individualidad de la persona (el honor, el nombre, la imagen...)”¹².

El derecho a la intimidad, según el Tribunal Constitucional implica la posibilidad de excluir a los demás en la medida que protege un ámbito estrictamente personal, y que, como tal, resulta indispensable para la realización del ser humano, a través del libre desarrollo de su personalidad, de conformidad con el artículo 2 inciso 1 de la Constitución. De esta manera, no sólo se hace hincapié en un ámbito negativo de su configuración, sino también en el positivo¹³. Parte del contenido del derecho a la intimidad es el que se manifiesta a través de la denominada intimidad económica. Según ésta se consideran objeto de protección constitucional aquellos aspectos económicos privados que atañen a las personas. No se protege las cuestiones económicas *per se*, sino la relación de éstas con quien es titular del derecho fundamental a la intimidad en un sentido amplio¹⁴. El secreto bancario y la reserva tributaria constituyen sólo parte del objeto de protección de la intimidad económica. Precisamente, el cuestionamiento del demandante a la facultad de fiscalización de la administración tributaria radicaba en que dicha facultad resultaba invasiva de su derecho a la intimidad.

Es pertinente precisar que la facultad de fiscalización es inherente a la potestad tributaria que la Constitución le reconoce al Estado. Pero esa facultad, o mejor su ejercicio, no debe transgredir la esfera de protección del derecho a la intimidad económica. La administración tributaria puede solicitar en definitiva la información tributaria del contribuyente. En ningún caso, sin embargo, puede solicitar datos que no

12 HUBMANN, H. Citado por PÉREZ LUÑO, Antonio. *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*. Madrid: Tecnos, 8.ª edición, 2003, p. 328.

13 STC 6712-2005-HC/TC, FJ 38.

14 JIMÉNEZ DÍAZ, Andrés. “Comisiones de investigación, intimidad e información tributaria”. En REDC, Año 20, N.º 60, septiembre-diciembre, Madrid 2000, p. 53

sean conducentes o idóneos a su potestad fiscalizadora: por ejemplo, para identificar un supuesto de desbalance patrimonial o ya para identificar un supuesto de evasión tributaria. Inclusive en este supuesto, la administración tributaria debe adoptar las medidas necesarias a fin de que la información obtenida no se torne accesible a terceros. Resultaba desproporcionado, pues, que la administración tributaria requiera al administrado identificar a la persona con la que viajó porque, a juicio del Tribunal no aportaba, datos relevantes para determinar un probable desbalance patrimonial del actor. No existía una finalidad de relevancia tributaria evidente.

5. DERECHO A LA IGUALDAD Y BENEFICIOS TRIBUTARIOS¹⁵

Resumen del caso. San Fernando S.A. presentó una demanda de amparo contra la administración tributaria. Consideraba vulnerados su derecho fundamental a la igualdad tributaria, el principio de reserva de administración y jerarquía de los tratados. Según su alegato, se le debía inaplicar, el artículo 2.2.4 de la Ley N.º 27360, a fin de que pudiera acceder a los beneficios tributarios establecidos por la mencionada norma correspondientes al período fiscal 2002-2005. Dicho artículo disponía que los beneficios establecidos por dicha ley no serán aplicables a aquellas actividades avícolas donde se utilice maíz amarillo duro importado. Bajo este supuesto, se consideraba discriminada porque al no ser suficiente la producción nacional de maíz amarillo duro, la demandante se veía en la necesidad de comprar el producto importado; con lo cual se ponía al margen del supuesto del beneficio tributario.

Además sostenía que en el supuesto que el numeral de la norma mencionada tuviera por finalidad fomentar un aspecto específico de la agricultura nacional (los cultivos de maíz amarillo duro), el legislador habría utilizado un mecanismo inadecuado, dado que dicha finalidad debió ser perseguida mediante un arancel, conforme sostiene la doctrina; además de que la norma en cuestión deviene en inconstitucional puesto que establece un arancel mediante una ley, excluyendo al Poder Ejecutivo de ejercer dicha competencia exclusiva.

A ello se sumó el argumento de que la norma también es inconstitucional por contravenir lo establecido por el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio — GATT —, aprobado por Resolución Legislativa N.º 26407, cuyo numeral 1 del artículo III de la Parte II establece que los estados se comprometen a no utilizar los tributos u otras cargas que afecten la venta de los productos importados de manera que se proteja la producción nacional y que, por tanto, debido a que el numeral 2.4 del artículo 2 de la Ley N.º 27360 permite que los consumidores de maíz amarillo duro nacional sean beneficiados, entre otras cosas, con una menor tasa impositiva por Impuesto a la Renta en relación con los consumidores de maíz amarillo duro importado, se estaría desalentando el consumo del producto importado, por lo cual tal norma es contraria al GATT y, en consecuencia, es inconstitucional.

15 STC 5970-2006-AA/TC.

Análisis y comentario del caso. En múltiples sentencias¹⁶ el Tribunal Constitucional ha afirmado que los beneficios tributarios no constituyen derechos fundamentales del contribuyente, pues en realidad se trata de regímenes tributarios especiales, cuyo estatuto jurídico distinto determina que su violación o amenaza de violación deba encontrar tutela a través de la jurisdicción ordinaria, y no en sede constitucional. Ciertamente, el artículo 74 de la Constitución no alude a los beneficios tributarios en general, sino que se limita a señalar que las exoneraciones tributarias deben ser establecidas mediante leyes —se entiende en sentido formal— o a través de decretos legislativos. Sin embargo, del hecho que la Constitución mencione el régimen jurídico que debe seguirse para el establecimiento de dichas exoneraciones, de ahí no se deriva que los mismos tengan la naturaleza propia de los derechos fundamentales.

Si ello es así entonces, en principio, cualquier demanda de amparo que tenga como finalidad el reconocimiento de un específico beneficio tributario debe ser declarada improcedente. No todo derecho puede ser objeto de tutela mediante el proceso constitucional de amparo, sino sólo aquellos que tienen un sustento constitucional directo, de acuerdo con el artículo 38 del Código Procesal Constitucional. Es más, como señala el artículo 5.1 del mencionado Código, inclusive no todo ámbito del derecho fundamental entra en la esfera de protección vía amparo, sino únicamente el que se refiere al contenido constitucional protegido del derecho presuntamente violado. Los beneficios tributarios, al no tener la categoría de derechos fundamentales, no pueden, *prima facie*, ser objeto de protección mediante este proceso constitucional.

Es coherente con este argumento, las reglas fijadas por el Tribunal Constitucional en la sentencia en comentario. Para el caso de los beneficios tributarios, el proceso de amparo resulta improcedente cuando lo que se pretende es: (1) que se interprete de manera favorable a la parte recurrente un haz de normas legales, a efectos de determinar si le corresponde una exoneración, 2) que se interprete un convenio de estabilidad tributaria en concordancia con diversas normas legales, a efectos de determinar que a la parte recurrente le corresponde una exoneración; y 3) que se revoque, vía el proceso constitucional de amparo, la decisión política de dejar sin efecto una exoneración —cuya naturaleza es la de un beneficio excepcional— y, de este modo, perennizar el beneficio a favor de un contribuyente determinado.

El común denominador en estos supuestos es el de solicitar vía amparo el reconocimiento de un beneficio tributario de origen legal, cuya titularidad inclusive puede encontrarse en duda o, de suyo, declarar vía el proceso de amparo la continuidad de una exoneración dejada sin efecto por quien la otorgó.

Lo dicho hasta aquí, sin embargo, debe ser matizado con otro supuesto. Si bien la posibilidad de acogerse a un beneficio tributario, en sentido estricto, no constituye un derecho fundamental, la denegatoria del acceso al mismo por la aplicación de una norma que vulnera derechos y principios constitucionales (principalmente los con-

16 STC 3143-2006-AA/TC, STC 0325-2003-AA/TC, STC 0415-2002-AA/TC, STC 0499-2002-AA/TC, entre otras.

sagrados en el artículo 74 de la Constitución) sí constituye materia revisable dentro de un proceso constitucional de amparo. Pero en este caso no es tanto por el acceso mismo al beneficio tributario, sino más bien porque dicho acceso se basa en una norma que eventualmente puede resultar lesiva de los derechos fundamentales. En este supuesto, el juez del amparo no sólo tiene el deber de cuidar que no se desnaturalice el objeto fundamental de este proceso (tutelar derechos fundamentales o de sustento constitucional directo o el contenido protegido de los mismos), sino también el de cuidar de no invadir competencias y prerrogativas que son exclusivas de quienes, por mandato constitucional, están facultados para ejercer la potestad tributaria¹⁷.

Precisamente, el caso resuelto por el Tribunal Constitucional se acerca a este supuesto con el matiz ya señalado. Es decir, se trata de un caso que está referido ciertamente al acceso a un beneficio tributario específico, pero en el cual se atribuye, a la disposición legal que la prevé, incurrir en un supuesto de discriminación que está proscrita por el artículo 2.2 de la Constitución que recoge la cláusula de igualdad. Lo que se alega, pues, es un presunto trato discriminatorio en el otorgamiento de un beneficio tributario, con la consecuente vulneración del derecho a la igualdad en materia tributaria de la empresa demandante.

El Tribunal precisó la controversia en estos términos: “en este caso, no se discute la extensión de un beneficio legal derogado, tampoco se pretende que el juez del amparo interprete normas legales para concluir que a la recurrente le corresponde gozar de un beneficio tributario; sino más bien se busca que el juez constitucional evalúe la norma legal que otorgó el beneficio en cuestión y determine si en dicho proceso el Legislador respetó el principio de igualdad ante la ley en materia tributaria”. Al tener relación la controversia constitucional con la violación del principio-derecho a la igualdad, a propósito de un beneficio tributario, se estima pertinente para su resolución el proceso constitucional de amparo, más aún si no se requería una actuación probatoria compleja.

La igualdad, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, ha tenido un tratamiento desde una triple perspectiva: como *valor superior*, como *principio constitucional* y como *derecho fundamental*. La diferencia entre estos radica en que el valor constitucional tiene un mayor grado de abstracción, por cuanto son metanormas o decisiones fundamentales del poder constituyente; al punto que no es reconocible un Estado constitucional y democrático que no tenga como uno de sus valores superiores a la igualdad. El principio constitucional tiene un grado de abstracción mucho menor que el valor superior porque se constituye en un límite concreto a la actuación de los poderes públicos, pero también al de los poderes privados. En tanto derecho fundamental, la igualdad supone ya actuaciones mucho más concretas: negativas (de no ser afectada) y positivas (debe garantizarse su realización) por parte del Estado principalmente; y quien considere que se afecta su derecho fundamental a la igualdad puede recurrir al proceso de amparo para su reparación.

17 STC 10138-2005-PI/TC.

Siendo así, la controversia que el Tribunal debía resolver era si se había violado el derecho a la igualdad en materia tributaria de la empresa demandante. El derecho a la igualdad se concretiza en sus dimensiones: como igualdad *ante* la ley y como igualdad *en* la aplicación de la ley. La igualdad ante la ley se materializa cuando una norma legal debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la misma situación jurídica descrita en el supuesto de hecho de la norma; mientras que la igualdad en la aplicación de la ley implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.

En la Constitución peruana (artículo 2.2) no sólo se ha consagrado el derecho a la igualdad en sus dos dimensiones ya señaladas, sino que además ha previsto cláusulas específicas de no discriminación: nadie puede ser discriminado por su origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquier otra índole. Pero debe tenerse presente que no todo trato diferenciado, necesariamente, constituye una discriminación. La diferenciación que se sustenta en criterios objetivos y razonables no vulnera el derecho a la igualdad. Pero cuando la diferenciación se realiza irrazonablemente, con criterios subjetivos y que, además, no está justificada, entonces estamos ante un supuesto de discriminación no tolerada por la Constitución¹⁸.

Quizá una de las cuestiones más relevantes del presente caso sea aquella consideración del Tribunal que hace referencia al hecho de que la búsqueda de una sociedad más equitativa (plasmada en el artículo 44 de la Constitución) puede lograrse a través de la tributación, pues a través de ella cada ciudadano, respondiendo a su capacidad contributiva, aporta parte de su riqueza para ser redistribuida en mejores servicios; de ahí que quienes ostentan la potestad tributaria, deban exigir al ciudadano a contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos sin distinción ni privilegios.

Así, el principio-derecho a la igualdad en materia tributaria se realizaría siempre que cada uno tribute de acuerdo a su capacidad contributiva y no se establezcan arbitrariamente tratamientos tributarios discriminatorios. Ciertamente el sector de la doctrina entiende que la igualdad en materia tributaria debe ser entendida en dos sentidos: 1) en sentido jurídico: como paridad de posiciones, excluyendo los privilegios de clase, de raza y de religión, de modo que los contribuyentes se encuentren en iguales circunstancias y puestos ante un mismo régimen fiscal; 2) en sentido económico: la obligación de contribuir a las cargas públicas en igual medida, en relación con la capacidad contributiva de cada uno¹⁹.

El régimen tributario en el Perú forma parte de lo que se denomina la Constitución económica o del régimen económico. Siendo así, la igualdad implica una

18 STC 0048-2004-PI/TC

19 UCKMAR, Víctor. *Principios comunes del Derecho constitucional tributario*. Bogotá: Temis, 2002, p. 59.

evaluación, de acuerdo con el Tribunal, en dos niveles: a) desde la faz positiva, se debe verificar si el legislador o el llamado a ejercer la potestad tributaria incluyó dentro del supuesto de hecho a sujetos con la misma capacidad contributiva; b) desde la faz negativa, corresponde determinar si en la exclusión de tributación se dejó de lado a sujetos o actividades puestas en circunstancias idénticas de manera irrazonable y desproporcionada. Sobre el primero se ha dicho que la igualdad, en materia tributaria, tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva a efectos de que la carga tributaria sea directamente proporcional a la capacidad económica de los concretos particulares que se ven afectados por el tributo²⁰.

En cuanto a lo segundo cabe decir que del principio de igualdad tributaria se deriva, como regla jurídica, que todas las personas deben cumplir con el deber constitucional de tributar. Los beneficios tributarios son excepcionales y temporales. La excepcionalidad debe sustentarse, como es obvio, en criterios que sean a la vez objetivos y razonables; mientras que la temporalidad supone que los beneficios tributarios no pueden ser establecidos *sine die*, sino que deben estar sujetos a periodos específicos y determinados: lo excepcional no puede convertirse, pues, en ordinario.

A tenor de lo afirmado, el Tribunal ha señalado que “los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos que justifican que se otorgue un trato *excepcional* a determinadas actividades o personas que normalmente estuvieran sujetas a tributar, (...) el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no sólo en observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino que también debe ser necesario, idóneo y proporcional. Lo contrario supondría llevar a supuestos de desigualdad injustificada cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2) está proscrito”²¹.

Ahora bien, en el caso específico la Ley N.º 27360, “Ley que aprueba las Normas de Promoción del Sector Agrario” tenía como objetivo declarar de interés prioritario la inversión y desarrollo del sector agrario. Para ello, consideró entre sus beneficiarios al rubro “cultivo o crianza”. Es decir, la ley, primigeniamente comprendía entre los sectores a los que debía favorecerse, al avícola, lo cual incluía a la empresa demandante. Sin embargo, debe considerarse que en el numeral 2.4 la ley disponía que era beneficiario de la norma, “solamente la actividad avícola que no utilice maíz amarillo duro importado en su proceso productivo”. La demandante cuestionó la constitucionalidad del artículo 2.2.4 de la Ley 27360 porque consideró que el trato diferenciado no se sustentaba en razones objetivas y proporcionadas.

Los argumentos esgrimidos para realizar esta afirmación fueron las siguientes: a) la exclusión del beneficio únicamente se restringe al caso de los avicultores que utilicen en su proceso productivo maíz duro importado, pero no a otras actividades de crianza de animales que igualmente lo utilicen; b) en el caso de actividades agroindus-

20 STC 0001-2004-AI/TC y STC 0002-2004-AI/TC.

21 STC 0042-2004-AI/TC, FJ 14.

triales, la ley autoriza que mediante Decreto Supremo se establezcan los porcentajes mínimos de productos e insumos locales que deberán utilizarse para ser beneficiarios de la norma (artículo 2.2 y 2.3), lo que permite que pueda emplearse un porcentaje de insumos o productos importados; c) por querer proteger al agricultor nacional que produce maíz, la ley incurre en la incongruencia de excluir a otro productor del sector agrario, el avicultor nacional, a pesar que la ley en su artículo 2.1 lo involucra como un sector a promover, conforme a los objetivos de la Ley; d) la exclusión del beneficio a quien utilice maíz importado, no resulta el medio idóneo para la finalidad promocional, pues para ello existen medidas de protección arancelarias o similares; e) no se consideró que, conforme a las cifras oficiales de la Oficina de Información Agraria del Ministerio de Agricultura, la producción nacional de maíz amarillo sólo cubre cerca de la mitad de la demanda interna, lo que obliga, por razones de necesidad, a importar el resto de este producto para atender la producción avícola, como sucede en el caso de la empresa recurrente; f) no resulta equitativo que por el hecho de utilizar maíz amarillo duro importado para atender necesidades productivas, ante la insuficiencia de la producción nacional, la empresa recurrente se vea excluida de acogerse al régimen promocional del sector agrario a pesar de ser parte de este.

Lo que se advierte tanto de la norma como de los argumentos de la demandante es que existía un tratamiento diferenciado, a través de un beneficio tributario, que era cuestionada en su constitucionalidad por afectar el derecho fundamental a la igualdad. En otros términos se trataba de establecer si, cuando la norma antes señalada, establecía un trato diferenciado en función de la procedencia del maíz amarillo duro que utilizan las empresas avícolas en el desarrollo de sus actividades, constituía una diferenciación en sentido estricto o una discriminación. En efecto, tal disposición establecía que sólo las avícolas que utilicen el producto nacional gozarán de los beneficios aplicados al Impuesto a la Renta y a las contribuciones de carácter laboral previstas por la Ley N.º 27360, no siendo aplicables tales beneficios a las empresas avícolas que utilicen o consuman el producto importado. Para el Tribunal era claro la existencia de distintos supuestos de hecho: una diferenciación entre avícolas consumidoras del maíz amarillo duro nacional (*tertium comparationis*) y avícolas consumidoras del maíz amarillo duro importado.

El Tribunal consideró que dicho trato diferenciado no estaba debidamente justificado porque la norma cuestionada había dejado de lado a sujetos o actividades que se encontraban en la misma situación, como el sector agrícola; lo que resultaba irrazonable y desproporcionado. Uno de los argumentos más interesantes que planteó el demandante y que fue acogido por el Tribunal era que la producción nacional de maíz amarillo sólo cubría menos de la mitad de la demanda interna, lo que obligaba a la demandante, por razones de necesidad, a importar el resto de este producto para atender su producción avícola. Resultaba irrazonable, ante este supuesto, que se excluyera a la demandante del supuesto de la norma para acceder al beneficio tributario porque era una situación objetiva que no dependía de ella. Al no existir un elemento objetivo que justificara el trato diferenciado (discriminatorio), la norma afectaba el principio-derecho a la igualdad, por lo que debía ser inaplicada a la demandante.

6. LA “RENTA ILÍCITA” EN PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL²²

Resumen del caso. A los demandantes, Nicolás de bari Hermoza Ríos y su cónyuge, se les encontró US\$ 20'550,000.00 en el Banco Privado Edmond de Roschild Sociedad Anónima y en el Banco UBS AG Bank de Lugano, en Ginebra, República de Suiza. Fueron procesados y sentenciados, por ello, por los delitos de peculado y cohecho pasivo propio, básicamente. La administración tributaria, por su parte, decidió acotarles el impuesto respectivo por el monto antes mencionado. Ante ello interpusieron una demanda de amparo a fin de que, en resumidas cuentas, se deje sin efecto dichos cobros. Los demandantes argumentaron que en el proceso penal se determinó que el dinero depositado en las cuentas bancarias de Suiza era propiedad del Estado, por lo que dicho dinero no formaba parte del patrimonio de los demandantes. De ahí que no resultaba aplicable el artículo 52 de la Ley de Impuesto a la Renta porque para que opere la presunción legal de incremento patrimonial no justificado se exigía imputar el bien a una persona por ser su titular.

Análisis y comentario del caso. La cuestión central controvertida estaba referida a la interpretación del artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta que ha realizado la administración tributaria. De acuerdo con este artículo “*se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no puede ser justificado por el contribuyente o responsable constituyen renta neta no declarados por éstos*”; además señala que dichos incrementos patrimoniales “*no pueden sustentarse con utilidades derivadas de actividades ilícitas*”.

El Tribunal Constitucional para desestimar la demanda afirma, de entrada, que para el artículo 52 no era relevante el origen —lícito o ilícito— del incremento patrimonial. Antes de analizar los argumentos del Tribunal conviene señalar que para algunos autores “ni el principio de capacidad contributiva, ni el de igualdad, ni otras reglas o principios de raigambre constitucional como el de *nemo tenetur se impsum accusare*, o el *non bis in idem*; como tampoco otros no constitucionalizados: como el *nemo auditur propiam turpitudinem allegans*, ni el de tolerancia jurídica, sirven para sostener una postura defendible que rechace de plano la posibilidad de tributación de los actos ilícitos”²³.

Uno de los primeros argumentos que señala el Tribunal es que de acuerdo con el artículo 74 de la Constitución no es función de la administración tributaria, ni tiene facultades para ello, determinar la procedencia lícita o ilícita de una renta específica²⁴. Este argumento es válido en la medida que, en un Estado constitucional, que se or-

²² STC 04985-2007-PA/TC.

²³ GALARZA, César. *La tributación de los actos ilícitos*. Navarra: Aranzadi, 2005, p. 51; una posición más matizada puede verse en HERRERA MOLINA, Pedro. *Fiscalidad de los actos ilícitos. La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria*. Madrid: Ministerio de Hacienda-Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pp. 57 y ss.

²⁴ Al respecto, SÁNCHEZ ROJAS, Oscar. “Olea non peculia (el dinero no huele). ¿Puede un acto ilícito generar renta imponible?”. En su obra, *Tributación y postmodernidad. Nuevas tendencias y aspectos críticos*. Lima: Pre-Textos Legales Ediciones, 2007, pp. 127-144.

ganiza sobre el principio de división del poder (entendido más contemporáneamente como control y colaboración) (artículo 43 de la Constitución), la competencia para pronunciarse sobre las conductas ilícitas la tiene el Poder Judicial, mas no la administración tributaria. De lo contrario resultaría materialmente imposible exigir a la administración tributaria, avaluar y determinar previamente, el título jurídico que da lugar al incremento patrimonial.

La irrelevancia de la ilicitud a efectos del artículo 52 ya mencionado también se sustenta en el hecho que la potestad impositiva del Estado en general y en el impuesto a la renta, en particular, grava hechos o actividades económicas, quedando fuera de ellas las conductas de las personas. Una consideración contraria terminaría estableciendo una precedente negativo de quiebra del principio-derecho a la igualdad porque quien quisiera eximirse del pago de sus obligaciones tributarias bastaría que alegue el origen ilícito de sus rentas para quedar, por este sólo hecho, fuera del supuesto de imposición tributaria. Se llegaría al absurdo de incentivar el incumplimiento del deber constitucional de tributar al que nos hemos referido anteriormente.

Ya el Tribunal Fiscal se había pronunciado al respecto, punto de vista con el cual el Tribunal Constitucional ha coincidido: “(...) resulta impertinente el argumento del recurrente según el cual no procede la aplicación de la mencionada presunción, en tanto la Administración tuvo conocimiento del origen ilícito del dinero (...); toda vez que, como se ha indicado, no cabe la justificación del incremento patrimonial detectado a aquél con el resultado de actividades ilícitas como pretende hacerlo el recurrente, careciendo de relevancia a avocarse a discutir si el impuesto a la renta grava las rentas provenientes de actividades ilegales, toda vez que operada la presunción bajo análisis, lo cual ocurre ante la falta de justificación del incremento patrimonial establecido, se presume de pleno derecho que las rentas que habría generado éste constituyen renta gravable (...)”²⁵.

El criterio acogido por el Tribunal Constitucional es que, de acuerdo con el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo relevante es que la administración tributaria determine si el administrado ha tenido un incremento patrimonial injustificado y, de ser así, que aquél no pretenda justificar dicho incremento sobre la base de actividades económicas ilícitas. Se pone como ejemplo el caso de que no se podría justificar el incremento patrimonial con utilidades provenientes del tráfico ilícito de drogas. En el caso específico, se había demostrado que los demandantes tuvieron un incremento patrimonial que no pudieron justificar, por lo que la administración tributaria, sobre *base presunta*, tenía la facultad de determinar, de oficio, el impuesto a la renta.

De otro lado, ha quedado establecido por el Tribunal que, en el caso de los demandantes, la determinación del impuesto a la renta que realizó la administración tributaria no constituye una doble sanción porque resulta obvio que la determinación del impuesto a la renta no tienen carácter punitivo, es decir, no constituye una sanción

25 Cfr. al respecto, RTF 07300-2-2003, RTF 07335-4-2003 y RTF 01692-4-2006.

penal; lo que no podría ser considerado como tal, más aún si no es función de la administración tributaria el de imponer penas. El Tribunal Constitucional estimó finalmente que no podía concluirse que la administración tributaria haya vulnerado el principio de legalidad tributaria, tampoco el derecho a no ser procesado y sancionado dos veces por el mismo hecho; motivo por el cual rechazó la demanda de amparo²⁶.

7. ALGUNAS CONSIDERACIONES FINALES

En el contexto actual del desarrollo del Derecho constitucional puede decirse que éste ejerce una influencia bastante importante sobre las distintas disciplinas jurídicas, como el Derecho tributario, que hasta no hace mucho su análisis y estudio sólo eran enfocados desde un punto de vista muy reduccionista, es decir, desde la propia disciplina jurídica tributaria. Sin embargo, hoy puede apreciarse que muchos principios, como por ejemplo el de legalidad, tienen que someterse a la Constitución en la medida que no pueden ser contrarios a ella.

El *efecto de irradiación* de los derechos fundamentales y de los principios de fuerza normativa y supremacía jurídica de la Constitución condicionan tanto el contenido que se quiera dar hoy a las diferentes instituciones del Derecho tributario, como también a la interpretación de las normas legales tributarias. Precisa realizarse, pues, una interpretación de las normas tributarias *conforme* con la Constitución. Este proceso de “constitucionalización” del Derecho tributario es posible de ser apreciado desde la jurisprudencia constitucional, entendida ésta no de manera estática sino como actividad jurisdiccional que hace latir vida a las distintas disposiciones constitucionales que regulan el régimen tributario peruano.

Se van perfilando así, progresivamente y vía la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, los contornos constitucionales de, por ejemplo, la función constitucional de los tributos, el deber constitucional de tributar, los derechos fundamentales como límites a la potestad tributaria, entre otros. Ello puede, en definitiva, contribuir a sentar las bases de un nuevo Derecho tributario en el Perú, visto desde el prisma de los derechos fundamentales y de la Constitución, en el cual la administración tributaria se vincula, ciertamente a la ley, pero si y solo si dicha ley es constitucional²⁷. El Derecho tributario es, en este sentido, también Derecho constitucional concretizado.

26 Una valoración positiva de la sentencia con algunas breves referencias al Derecho comparado puede verse en SOTELO CASTALLEDA, Eduardo. “Ingresos provenientes de actividades ilícitas e imposición tributaria”. En *Enfoque Derecho, Revista de Actualidad Jurídica*, Año 7, N.º 76, septiembre, 2008, p. 4

27 EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS DE LA CUADRA, Eugenio. *Los tributos ante la Constitución*. Santiago de Chile: Editorial Jurídica de Chile, 1997, p. 58.

Los autores

PETER HÄBERLE (Alemania)

Catedrático *Honoris Causa* - (Emérito) de la Universidad de Bayreuth (Alemania). Director del Instituto de Derecho Europeo y Cultura Europea de la misma universidad.

CÉSAR LANDA ARROYO

Magistrado del Tribunal Constitucional del Perú. Profesor de Derecho Constitucional en la Pontificia Universidad Católica del Perú y en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

VICTORHUGO MONTOYA CHÁVEZ

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Asesor jurisdiccional del Tribunal Constitucional. Profesor de pregrado y maestría de Derecho Constitucional y Derecho Procesal Constitucional en la UPC y del Postítulo de Derechos Fundamentales en la PUCP.

RICARDO BEAUMONT CALLIRGOS

Magistrado del Tribunal Constitucional del Perú. Profesor Principal de Derecho Comercial en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos y de la Universidad de Lima y en la Universidad San Martín de Porres.

JORGE LEÓN VÁSQUEZ

Asesor Jurisdiccional del Tribunal Constitucional. Docente del Postítulo en Derechos Fundamentales y del Postítulo en Derecho Procesal Constitucional en la PUCP. Abogado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

*Se terminó de imprimir, en los talleres
de **Grández Gráficos** S.A.C.
el mes de noviembre de 2008,
por encargo de Palestra Editores S.A.C.
www.grandezgraficos.com
Teléf.:(511)531-4658*