

APLICACION DEL “PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD” EN LAS NORMAS TRIBUTARIAS¹

Juan Carlos Zegarra Vílchez²

1. INTRODUCCION

Uno de los temas más polémicos y no necesariamente resueltos en la Teoría General del Derecho es el del “conflicto normativo”, esto es, cuando dos o más normas regulan simultáneamente el mismo supuesto de hecho, de modo incompatible entre sí, siendo el problema central la selección de la norma aplicable: cuál se escoge y por qué.

Al respecto, la Teoría General del Derecho ha propuesto tres criterios sucesivos para la determinación de la norma aplicable: la jerarquía (norma de rango superior prima sobre rango inferior), la especialidad (norma especial prima sobre norma general) y la temporalidad (norma posterior prima sobre norma anterior).³

Planteado en estos términos, el presente trabajo tendrá como propósito precisar la aplicación, dentro del ámbito tributario, de lo que denominaremos el “Principio de Especialidad” (norma especial prima sobre norma general),⁴ desarrollando para ello, en primer lugar, los alcances de dicho

¹ Dedicado a mi esposa, por su amor y comprensión.

² Abogado Asociado del Estudio Rubio, Leguía, Normand & Asociados. Profesor de Derecho Tributario en la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas.

³ NEVES MUJICA, Javier. Introducción al Derecho del Trabajo. Lima: ARA Editores. 1997, p. 135.

⁴ Somos conscientes que doctrinariamente no se ha establecido en forma generalizada una denominación específica para el principio materia del presente trabajo. No obstante ello, para efectos de mantener un lenguaje común al interior del mismo, consideramos conveniente otorgar a dicho principio una sola denominación para así evitar recurrir siempre a la regla que lo contiene “Principio de Especialidad”.

principio y el concepto de norma especial y norma general en materia tributaria; para luego aplicar tal principio y conceptos a temas tributarios.

2. EL “PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD” EN EL DERECHO TRIBUTARIO

2.1. El “Principio de Especialidad”

Resulta importante dejar establecido que la regla “norma especial prima sobre norma general”⁵ constituye un principio general de Derecho, y como tal, siguiendo la doctrina española, podría, cumplir con las dos funciones claramente diferenciadas asignadas a tales principios, esto es: (i) una función de “fuente” de Derecho, que permite la creación de normas jurídicas ante las denominadas “lagunas” de Derecho;⁶ y, (ii) una función “informadora” de Derecho, esto es, servir como idea fundamental que subyace al Derecho Positivo y que puede ser utilizado como criterio para la interpretación de normas jurídicas.

En efecto, Díez-Picazo y Guión sostienen que los principios generales cumplen dos funciones en cierta medida diferentes. Primero, una función autónoma de fuente de Derecho, que es subsidiaria y se produce siempre que un supuesto de hecho que requiera una regulación o un tratamiento jurídico, no se encuentre contemplado o recogido por una norma jurídica

⁵ Emilio Betti denominó “viejas reglas de escuela sobre los conflictos entre normas contradictorias”, señalando que debía existir “(...) la prevalencia de la *lex posterior* sobre la *lex anterior*, o de la *lex specialis* sobre la *lex generalis*: “*lex posterior derogat legi priori*”, con la reserva de que la “*lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*”. BETTI, Emilio. Interpretación de la Ley y de los Actos Jurídicos. Traducido por José Luis de los Mozos. Madrid: Revista de Derecho Privado. 1975, p. 119. Cabe señalar, siguiendo a Díez-Picazo y Guión, que “las reglas son refranes jurídicos o fórmulas concisas que comprenden una experiencia jurídica. No tienen valor jurídico propio y son simples recursos nemotécnicos o pedagógicos. DIEZ-PICAZO, Luis y Antonio GUIÓN. Sistema de Derecho Civil. Novena Edición. Madrid: Tecnos. 1998, p. 145.

⁶ Compartimos la distinción que se hace el Profesor Marcial Rubio entre “vacío” y “laguna” de Derecho. La primera entendida como un suceso para el cual no existe norma jurídica aplicable por cuanto se considera que no debe estar regulado por el Derecho y, por tanto, no se requiere integración. La segunda, como el suceso no regulado por el Derecho pero que se considera que debiera estarlo, por lo que sí requiere integración. RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho. Séptima edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 1996, pp. 280 y 281.

de carácter legal o de carácter consuetudinario. Segundo, una función o un significado “informador” al ordenamiento jurídico considerado en forma global como sistema o estructura.⁷

Por su parte, Albaladejo señala que “los principios generales del Derecho son las ideas fundamentales que informan el derecho positivo contenido en leyes y costumbres (...) son la tercera y última fuente de Derecho que nuestro Ordenamiento acoge; y con ella se llenan las lagunas o vacíos que existan en el Derecho legislado y consuetudinario (...)”.⁸

En nuestro país, Rubio también otorga esa doble función a los principios generales de Derecho al señalar que éstos “(...) pueden ser ubicados en primer lugar dentro de la legislación positiva, mediante la abstracción de su contenido subyacente, mediante los procedimientos correspondientes al método lógico, que indaga la *ratio legis* de la norma. (...) Sin embargo, nada obsta que el agente aplicador de Derecho, indague por principios más generales, que son válidos para el Derecho sin estar necesariamente contenidos en norma positiva”.⁹

En otras palabras, el referido autor acepta que puede recurrirse a los principios aunque no estén recogidos en la legislación, aceptando así su función de “fuente”. Asimismo, acepta la función “informadora” de los principios, y por ende como criterio de interpretación –en tanto éstos subyacen a la legislación –.¹⁰

Teniendo en cuenta lo expuesto, resta analizar si el “Principio de Especialidad” cumple con ambas funciones en nuestro ordenamiento peruano y específicamente, qué función se le debe asignar dentro del Derecho Tributario.

2.2. Función del “Principio de Especialidad” en el Derecho Civil peruano

⁷ DIEZ-PICAZO, Luis y Antonio GUIÓN. Ob. cit. Volumen I, p. 144.

⁸ ALBALADEJO, Manuel. Derecho Civil. Introducción y Parte General. Séptima edición. Barcelona: Bosch, 1980. Volumen primero, pp. 111 y 112.

⁹ RUBIO CORREA, Marcial. Título Preliminar. Biblioteca para leer el Código Civil. Quinta Edición. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 1989. Volumen III, p. 149.

¹⁰ Adicionalmente, Rubio señala que los principios generales de Derecho cumplen otras funciones dentro del Derecho, como la de “inspiración” al legislador; entre otros. RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico... Ob. cit., pp. 303 y 304.

Sobre el particular, consideramos que el “Principio de Especialidad” no puede tener como función el ser “fuente” de Derecho, en la medida que dicho principio, como hemos señalado en la introducción del presente trabajo, resulta relevante única y exclusivamente cuando se produce un supuesto de “conflicto normativo”, esto es, cuando necesariamente existen dos o más normas aplicables a un mismo supuesto de hecho que resultan incompatibles.

Por el contrario, la función de “fuente” de los principios generales de Derecho supone necesariamente la ausencia de norma aplicable a un supuesto de hecho concreto, de lo contrario no podría haber “creación normativa”.

En nuestro ordenamiento civil los principios generales de Derecho han sido regulados atendiendo a su función de “fuente” de Derecho, esto es, cuando existe “defecto o deficiencia de la ley”, según lo establece expresamente el artículo VIII del Título Preliminar del Código Civil peruano. Nótese que no se trata de un supuesto de “conflicto normativo”.¹¹

¿Ello quiere decir entonces que en el Perú no se pueden aplicar los principios generales de Derecho que establecen criterios de interpretación para resolver “conflictos normativos”? Definitivamente sí se pueden aplicar. Simplemente lo expuesto es una constatación que no tenemos, en materia civil, una consagración legislativa o norma expresa de remisión a todo tipo de principios generales de Derecho, sólo existe remisión para aquellos principios que tengan una función de “fuente”.

Sin embargo, ello no significa de modo alguno que no se pueda aplicar, en materia civil, el “Principio de Especialidad” que venimos tratando, pues precisamente su función “informadora” de Derecho hace que se encuentre subyacente al ordenamiento jurídico y pueda recurrirse a él.¹²

2.3. Función del Principio de Especialidad en el Derecho Tributario peruano

¹¹ “Norma VIII.- Los jueces no pueden dejar de administrar justicia por defecto o deficiencia de la ley. En tales casos, deben aplicar los principios generales del derecho y, preferentemente los que inspiran el derecho peruano”. (El subrayado es nuestro).

¹² Las razones que nos llevan a concluir que un principio general de Derecho resulta aplicable al ordenamiento jurídico aunque no exista una disposición normativa expresa que lo contenga, no son materia del presente artículo.

Habiendo establecido que el “Principio de Especialidad” es un principio general de Derecho que tiene como única función la de ser un criterio “informativo” de Derecho y que por tanto es un criterio de interpretación que permite resolver “conflictos normativos”, debemos analizar si dicho principio, así analizado, puede y/o debe ser aplicado en materia tributaria.

Para tal efecto, revisaremos brevemente si dicho principio ha tenido consagración legislativa en el Perú en materia tributaria.

El primer Código Tributario peruano, contenido en el Decreto Supremo No. 263-H, señaló en su Norma X del Título Preliminar lo siguiente: “En lo no previsto por este Código o en otras leyes tributarias, se aplicarán supletoriamente los principios del derecho tributario, y en su defecto, los principios generales del Derecho.” (El subrayado es nuestro).

De dicha fórmula legislativa no queda duda alguna que la aplicación del Principio de Especialidad –en tanto constituye un principio general de Derecho– ha tenido desde el inicio de nuestra codificación tributaria, consagración legislativa, a diferencia del Derecho Civil en el que su aplicación se debe efectuar sin ella. Nótese además que la referencia en el Código Tributario a “los principios generales del Derecho” incluye a todos los principios generales de Derecho, tengan una función “fuente” o “informativa”. ¿Por qué no es igual que en civil?

Esta consagración legislativa del “Principio de Especialidad” en materia tributaria –en tanto principio general de Derecho– ha permanecido hasta la fecha pues la Norma IX del Código Tributario vigente señala que: “En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los principios de Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.”¹³

¹³ Con el Código Tributario, aprobado por el Decreto Ley 25859, la Norma X se convirtió en la Norma IX del Título Preliminar, incorporándose dentro de la secuencia de aplicación de principios, los del Derecho Administrativo. Así, se estableció lo siguiente: “En lo no previsto por este Código o en otras leyes tributarias, se aplicarán supletoriamente los principios del Derecho Tributario y, en su defecto, los principios de Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”. (El subrayado es nuestro e indica lo agregado con relación a la regulación anterior). El último cambio a esta Norma IX se produjo con el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo

En consecuencia, la aplicación del “Principio de Especialidad” en materia tributaria no es un criterio que puede o no ser aplicado por los operadores del Derecho Tributario, es un principio “informador” que contiene un criterio de interpretación de obligatorio cumplimiento para la Administración Tributaria –incluido el Tribunal Fiscal– y para los abogados que interpretan las normas tributarias, y en general para cualquier operador de Derecho. Así, tanto el Tribunal Fiscal como la Administración Tributaria, en casos de “conflictos normativos” entre normas tributarias, deben aplicar en primer lugar el “principio de jerarquía normativa” (que no es materia del presente trabajo), luego, el “principio de especialidad” que venimos tratando y, finalmente, el “principio de temporalidad” (tampoco materia del presente trabajo).¹⁴

816, vigente en la actualidad, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo No. 135-99-EF. La Norma IX de este último Código señala lo siguiente: “En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los principios de Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho”. (El subrayado es nuestro e indica lo agregado con relación a la regulación anterior).

¹⁴ Por lo demás, debemos indicar que de los tres principios señalados, el “principio de jerarquía normativa” está expresa y conceptualmente recogido en nuestra Constitución en el artículo 51° (“La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente”) y en el segundo párrafo del artículo 138° (“En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera”), de allí que resulte, por lo menos discutible conceptualmente, sostener que sólo los jueces pueden aplicar dicho principio. El “principio de temporalidad” puede desprenderse de alguna manera –muy indirecta por cierto– del tercer párrafo del artículo 103° (“La ley se deroga sólo por otra ley”) y del artículo 109° (“La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial”). Pero, el “Principio de Especialidad” no tiene una norma expresa que lo regule y tampoco una norma de la cual pueda surgir en forma indirecta. Sobre este último principio –también aplicable para el de temporalidad–, en materia constitucional tenemos el mismo problema que en materia civil. Es decir, sólo existe referencia, a nivel constitucional, de los principios que tienen función de “fuente” y no de “informadores”. En efecto, el numeral 8 del artículo 139 de la Constitución señala que son los principios y derechos de la función jurisdiccional: “El principio de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la Ley. En tal caso, deben aplicarse los principios generales del derecho y el derecho consuetudinario” (El subrayado es nuestro). Nótese nuevamente que la remisión en la Constitución a los principios generales es en caso de “vacío” o “deficiencia” de la ley, no en caso de conflicto (presupuesto de los tres principios antes enunciados), por lo que los principios de especialidad y temporalidad no estarían aparentemente incluidos. Nuevamente, ello no equivale a sostener que tales principios no resultan aplicables en el ordenamiento peruano.

En este orden de ideas, resulta de especial importancia definir los alcances de este principio en tanto su aplicación es preferente a otro principio de Derecho (“principio de temporalidad”) y, sobre todo, debemos saber cómo debe aplicarse este principio en el ámbito tributario. No basta pues tener un acercamiento casi descriptivo del mismo, el cual se agota en señalar que “normas especiales priman sobre normas generales”. Por el contrario, nuestro acercamiento a dicho principio debe ser más bien prescriptivo (deber ser) y por tanto, su consagración normativa en el Código Tributario nos debe llevar, con mayor razón, a que los operadores del Derecho Tributario debamos tener un procedimiento claro sobre cómo aplicar este principio en materia tributaria.¹⁵

Es precisamente el objetivo del presente trabajo esbozar algunas ideas que permitan una aplicación ordenada y coherente de dicho principio como criterio de interpretación de normas tributarias tomando en cuenta el carácter autónomo que tiene el Derecho Tributario. Para ello, en el siguiente acápite proponemos algunas de ellas que consideramos permiten sistematizar la aplicación del referido principio.

2.4. Aplicación del “Principio de Especialidad” en las normas tributarias

Para tener una metodología que permita la aplicación del “Principio de Especialidad” en materia tributaria, primero debemos estar de acuerdo en conceptos previos sobre los que se sustentará nuestro planteamiento. Así, para coincidir con el método que se propone, primero debemos estar de acuerdo con los conceptos de “Derecho” y de “norma jurídica” que manejamos, pues de la coincidencia con tales conceptos dependerá la aceptación de la metodología que se propone.

2.4.1. El Derecho como sistema de normas coherentemente ordenadas

No es materia del presente trabajo –ni podría ser un tema que se pudiese limitar a un artículo– desarrollar las teorías sobre el *ser*

¹⁵ Como hemos señalado para el caso del Derecho Civil y la Constitución, si el “Principio de Especialidad” no estuviese contenido en una norma expresa, también resultaría válida su aplicación en el Derecho Tributario, siendo su cumplimiento también obligatorio en dicha materia tributaria. La sustentación de lo expresado, no es materia del presente trabajo.

del Derecho. Sin embargo, no hay duda que todo operador de Derecho tiene alguna concepción del mismo. Precisamente, debido a que podemos encontrar distintas formas de entender el Derecho (por ejemplo, considerarlo como un fenómeno social, entre otros) deseamos que se convenga con nosotros analizar el Derecho como un “sistema de normas”. Para ello nos basamos en lo que Bobbio denomina la teoría normativa, distinguiéndola del Derecho como “institución” y del Derecho como “relación”.¹⁶

¿Qué significa analizar el Derecho como un “sistema de normas”? Significa estar de acuerdo en que el Derecho constituye una totalidad ordenada, es decir, un conjunto de normas, entre las cuales existe cierto orden. Para que sea ordenado, es necesario que el conjunto de normas constitutivas del sistema no esté tan sólo en relación con el todo, sino que también esté en relación de coherencia entre sí.¹⁷

¹⁶ Sobre el concepto de Derecho como “institución” o como “relación”, Bobbio concluye que las tres teorías (normativa, de la institución y de la relación) no se excluyen mutuamente, pues cada una de ellas pone de relieve un aspecto de la multiforme experiencia jurídica: la teoría de la relación, el aspecto de la intersubjetividad; la de la institución, el aspecto de la organización social; y, la normativa, el aspecto de la regulación. Por tanto, concluye que resulta estéril toda batalla doctrinal para hacer triunfar una teoría sobre la otra. BOBBIO, Norberto. Teoría General del Derecho. Traducción Jorge Guerrero R. Bogotá: Temis. 1992, pp. 7-19. Utilizando estas teorías a nuestro objeto de estudio pretendemos demostrar, más adelante, que para la aplicación del “Principio de Especialidad” en materia tributaria se tiene que recurrir en primer término a la teoría normativa (el sistema de normas) y luego a la teoría de la relación (el aspecto de la intersubjetividad de las normas jurídicas).

¹⁷ Para Kelsen, según señala Bobbio, el ordenamiento jurídico es uno en el cual la pertenencia de las normas está determinada con base en un criterio meramente formal, o sea, independiente del contenido de las mismas, siendo importante por ello identificar la autoridad de la cual éstas derivan. Pero, a decir de Bobbio, no basta demostrar que las normas se derivan de una fuente autorizada, debe ser necesario demostrar que tales normas no son “incompatibles” con otras normas (se debe exigir coherencia entre las partes individuales del ordenamiento jurídico. Es decir, el Derecho no admite “antinomias”). Para Bobbio, “normas incompatibles” son aquellas que no pueden ser al mismo tiempo verdaderas señalando que las relaciones de incompatibilidad normativa se presentarán en sólo tres casos: (i) entre una norma que *manda* hacer alguna cosa y una norma que la *prohíbe*; (ii) entre una norma que *manda* hacer y otra que *permite* no hacer; y, (iii) entre una norma que *prohíbe* hacer y una que *permite* hacer. Estas “antinomias” (o “normas incompatibles”) deben ser eliminadas por el intérprete. Puede verse el estudio más detallado en: BOBBIO, Norberto. Ob. cit., p. 179-184.

Entonces, “sistema de normas” significa:

- (i) Que existen principios generales de Derecho de los cuales se derivan todas las normas jurídicas del ordenamiento (“sistema deductivo”). Sería la función “informadora” que cumplen algunos principios generales de Derecho, tales como la justicia, la libertad, la igualdad, etc.;¹⁸
- (ii) Que existe un ordenamiento de la materia, por medio de un procedimiento inductivo partiendo del contenido de las normas particulares con el fin de construir conceptos más generales y clasificaciones o divisiones de toda la materia (“sistema inductivo o dinámico”). Significa el ordenamiento (la clasificación) del Derecho por materias. Ejemplos de esta concepción de sistema los encontramos al momento en que clasificamos el Derecho por materias en función al contenido de normas particulares según su objeto de estudio, así tenemos: Derecho Civil, Derecho Administrativo, Derecho Tributario, Derecho Penal, etc.; y,¹⁹
- (iii) Que las partes individuales del “sistema” (es decir, las normas) sean coherentes entre sí, es decir, que no exista incom-

¹⁸ Para Bobbio, “(...) se dice que determinado ordenamiento es un sistema en cuanto todas las normas jurídicas del ordenamiento se derivan de algunos principios generales (dicho de otra manera “principios generales del derecho”) considerados del mismo modo que los postulados de un sistema científico.” Dicho autor transcribe una cita de Leibniz para ejemplificar este concepto de sistema. Dicha cita señala: “De cualquier definición se pueden sacar consecuencias seguras, empleando las incontestables reglas de la lógica. Esto es precisamente lo que se hace cuando se construyen las ciencias necesarias y demostrativas, que no dependen de los hechos, sino únicamente de la razón, como son la lógica, la metafísica, la aritmética, la geometría, la ciencia del movimiento, así como la *ciencia del derecho*, las cuales no se fundamentan en la experiencia ni en los hechos, sino que más bien dan razón de los hechos y los regulan anticipadamente: lo que valdría para el derecho, aun cuando no existiese en el mundo ni siquiera una ley”. LEIBNIZ, “Riflessioni sulla nozione di giustizia” en *Scritti politici e di diritto naturale*, Torino, Utet, 1951, p. 219. Citado en BOBBIO, Norberto. Ob. cit., p. 181.

¹⁹ Según Bobbio, “El procedimiento típico de esta clase de sistema no es la deducción sino la clasificación. Su fin no es ya desarrollar analíticamente, mediante reglas preestablecidas, algunos postulados iniciales, sino reunir los datos provenientes de la experiencia, con base en las semejanzas, para formar conceptos cada vez más generales hasta llegar a conceptos generalísimos que permitan unificar todo el material dado”. BOBBIO, Norberto. Ob. cit., p. 182.

patibilidad entre ellas, permitiéndose por ello, la aplicación de principios generales de Derecho a través de la integración jurídica y de criterios de interpretación para las relaciones entre las normas jurídicas (supletoriedad, subsidiariedad, conflicto, sucesión, complementariedad, suplementariedad y otros), que permitan superar dicha incompatibilidad.²⁰

Se trata pues de tres significados distintos de sistema que, desde nuestro punto de vista, se complementan y que nos permitirán explicar cómo se debe aplicar en nuestro “sistema tributario peruano” el “Principio de Especialidad”.

Ahora bien, ¿por qué escoger esta concepción del Derecho y no otra? La respuesta está necesariamente ligada al Derecho que es objeto de nuestro estudio, es decir, al Derecho Tributario.

Como sabemos, uno de los principales principios constitucionales en materia tributaria es el denominado “principio de legalidad”, recogido en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú que señala 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”.²¹

²⁰ Según Bobbio, “En este tercer sentido de sistema, el sistema jurídico no es un sistema deductivo, como en el primer caso; si se quiere es un sistema en un sentido menos comprometedor, en un sentido negativo, o sea de un orden que excluye la incompatibilidad de sus partes individuales. Dos proposiciones como: “La pizarra es negra” y “El café es amargo” son compatibles, pero sin que se impliquen mutuamente. Por tanto es inexacto hablar, como se hace muy frecuentemente, de *coherencia* del ordenamiento jurídico en su conjunto; se puede hablar de exigencia de coherencia solo (sic) entre las partes individuales de este. Si en un sistema deductivo aparece una contradicción, todo el sistema se derrumba. En un sistema jurídico la admisión del principio que excluye la incompatibilidad tiene como consecuencia, en caso de incompatibilidad de dos normas, la caída, no ya de todo el sistema, sino solo (sic) de una de las dos normas o a lo suma de ambas”. BOBBIO, Norberto. Ob. cit., p. 183.

²¹ Este principio de legalidad fue ampliado a otros aspectos distintos a los de la hipótesis de incidencia, a través de la Norma IV del Código Tributario, la cual señala que: “Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de los casos en que los agentes de retención o percepción pueden ser designados por otras normas de rango inferior; b) Conceder

Ello significa que sólo a través de determinados instrumentos normativos (Ley, Decreto Ley, Ordenanzas, Decreto Supremo para el caso de aranceles y tasas), los distintos niveles de gobierno pueden regular determinados aspectos en materia tributaria (de allí que también se denomine al principio como “de reserva de ley”, haciendo referencia al contenido que deben tener las normas tributarias).²²

Así, se constata la importancia que para el Derecho Tributario en particular tiene la forma escrita, esto es, la “norma jurídica estatal”.²³

En efecto, a diferencia de otras “ramas del Derecho” en el que tienen mayor relevancia los principios consuetudinarios (Derecho Internacional o Derecho Mercantil) o el acuerdo entre dos sujetos de derecho (Derecho Civil); en el Derecho Tributario, el acercamiento es predominantemente normativo, pues se trata de establecer una relación que, en su creación, reconoce la supremacía del Estado y que incide en la esfera patrimonial de los particulares²⁴ y, por tanto, los alcances y consecuencias de dicha relación deben cumplir un mayor nivel de rigurosidad, certeza y publicidad que en otras relaciones, donde incluso la costumbre es una fuente de Derecho recurrente (lo que no sucede, por lo menos, en el Derecho Tributario Material o sustantivo).

exoneraciones y otros beneficios tributarios; c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario; d) Definir las infracciones y establecer sanciones; e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y, f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en el Código Tributario.

²² Sobre el principio de legalidad y de reserva de ley, en el Derecho Tributario peruano, puede revisarse: DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar. En: THEMIS-Revista de Derecho. Segunda Época. No. 29, p. 131.

²³ Sobre la “norma tributaria” debe revisarse el excelente trabajo del profesor Ataliba. ATALIBA, Geraldo. Hipótesis de incidencia tributaria. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario. 1987, p. 55.

²⁴ Si bien estamos de acuerdo en que la relación jurídico tributaria es una relación de “Derecho” y no una relación de poder, no se puede negar que el *ius imperium* del Estado se mantiene presente en el Derecho Tributario al momento de la creación de normas tributarias y es ese poder tributario el que le otorga al Estado una posición de supremacía sobre los particulares manifestada en la creación de normas tributarias que originarán relaciones jurídicas en las que posteriormente el Estado mismo participará como acreedor tributario.

Habiendo explicado las razones que nos motivaron a asumir la teoría normativa para el estudio del Derecho Tributario y, como punto de partida de nuestro análisis, a continuación debemos convenir en conceptualizar la “norma jurídica” en sentido formal y no en otro.

2.4.2. Norma jurídica en sentido formal

Como sabemos una cosa es el texto legal y otra muy distinta, la norma jurídica. Baste con señalar, siguiendo a Diez-Picazo que, por regla general, una norma jurídica no se presenta en una sola disposición o texto, sino que tiene que ser construida o reconstruida a través de varios fragmentos puestos en conexión. El Derecho Tributario no es la excepción.²⁵

Muchas veces para tratar de descifrar una “norma tributaria” debe recurrirse a más de un texto legal. Así por ejemplo, cuando el inciso d) del artículo 17º de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo 776 (hoy derogado), establecía que los predios comprendidos en concesiones mineras se encontraban inafectos del pago del Impuesto Predial, debíamos recurrir al Capítulo I de la Ley General de Minería para poder entender qué es una “concesión minera”. Asimismo, para saber a quién estaba dirigida dicha norma, debíamos recurrir al artículo 9º de la Ley de Tributación Municipal para entender que estaba dirigida a “las personas naturales o jurídicas propietarias de los predios, cualquiera sea su naturaleza”.

Así pues, la “norma tributaria” que surgía luego de hacer las remisiones necesarias era: “Si eres una persona natural o jurídica y eres propietaria de predios aplicados de modo permanente al fin económico de la concesión, entonces, estarás inafecto, respecto de dicho predio, del pago del Impuesto Predial”.

Esta forma de analizar la “norma jurídica”, en función exclusivamente a su estructura lógica, es lo que denominamos, siguiendo a Bobbio, “criterio formal”.²⁶

²⁵ Ver DIEZ-PICAZO, Luis. Experiencias Jurídicas y Teoría del Derecho. Barcelona: Ariel. 1982, p. 102-123.

²⁶ BOBBIO, Norberto. Ob. cit., p. 48. En nuestro país, el profesor Rubio también utiliza un criterio formal al momento de introducirnos en el estudio de la norma jurídica. Así,

Ahora bien, ¿debe ser ésta la forma en que debemos analizar una “norma tributaria”? Entendemos que sí. Pues como lo señala el profesor Ataliba, “(...) la estructura de todas las normas de derecho tributario es idéntica a las demás normas jurídicas, siendo posibles de igual tratamiento técnico. Como todas las normas jurídicas, las tributarias tienen hipótesis, mandato y sanción”.²⁷

Entonces, si todas las normas jurídicas tienen la misma estructura lógico-formal, nuestro acercamiento a la “norma tributaria” debe ser igualmente “lógico-formal”.

Es en base a la estructura formal de la “norma tributaria” que pretendemos explicar, cómo se debe aplicar el “Principio de Especialidad” en materia tributaria, esto es, dónde se debe analizar la especialidad o especificidad de la “norma tributaria”.

2.4.3. “Norma especial” y “Norma general” en materia tributaria

2.4.3.1. Planteamiento del problema

Quien por primera vez tiene un acercamiento a la regla “norma especial prima sobre norma general”,²⁸ podría preguntarse inmediatamente ¿qué es una norma especial? y ¿qué es una norma general? para luego, definidas ellas, establecer la primacía de una sobre la otra por comparación.

Para obtener una primera respuesta, dicha persona puede recurrir al significado semántico de tales palabras.²⁹ Así,

señala que “Para introducirnos a su estudio, preferimos una de carácter lógico-jurídico y, en este sentido, diremos que la norma jurídica es un mandato de que a cierto supuesto debe seguir lógico-jurídicamente una consecuencia, estando tal mandato respaldado por la fuerza del Estado para el caso de su eventual incumplimiento. RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico... Ob. cit., p. 79.

²⁷ ATALIBA, Geraldo. Ob. cit., p. 56.

²⁸ Hacemos notar que la palabra “norma” está siendo utilizada en este punto en el sentido más amplio del término, esto es, como sinónimo de “disposición”, inclusive, de “Derecho”.

²⁹ Así, podría entender por “norma” y para el caso concreto del Derecho: “Regla que se debe seguir o a que se deben ajustar las conductas, tareas, actividades, etc.” o “Precepto jurídico” (el subrayado es nuestro). Diccionario de la lengua Española. Real Academia Española. Vigésima segunda edición. Madrid: Espasa Calpe, S.A. 2001, p. 1589.

podría concluir que una norma es “especial o específica” cuando se trata de una regla o precepto jurídico que se diferencia de lo común o general; que es muy adecuada o apropiada para algún efecto; que está destinada a un fin concreto y esporádico; o, que es propia de algo y lo caracteriza y distingue de otras cosas.³⁰

Por su parte, una norma sería “general o genérica” cuando sea común a todos los individuos que constituyen un todo, o a muchos objetos, aunque sean de naturaleza diferente; que no especifique ni individualice cosa alguna; que sea común a varias especies; o, que pertenezca a un conjunto que tienen uno o varios caracteres comunes, clase o tipo a que pertenecen personas o cosas.³¹

Definido el problema en tales términos, al parecer, no habría problema alguno en identificar, en un caso concreto, cuál es la norma especial que debe primar.

No obstante, dicha tarea resulta una de las más difíciles en las normas jurídicas en general y tributarias, en particular, debido a lo específico, técnico, variado y complejo que puede ser el tema regulado en una norma. De ahí que muchas veces no baste definiciones como las planteadas para superar un determinado “conflicto normativo”.

En efecto, siguiendo al profesor Ataliba, tenemos que la norma jurídica, al describir un estado de hecho, se limita a seleccionar ciertos caracteres que lo definan a efectos de crear un supuesto de hecho —que Ataliba denomina “hipótesis de incidencia” refiriéndose a las normas tributarias sustantivas—, creando así un concepto legal suficiente en sí mismo.³²

³⁰ Diccionario de la lengua Española. Ob. cit., p. 975. Para estos efectos consideraremos como sinónimos “especial” y “específico”.

³¹ Diccionario de la lengua Española. Ob. cit., p. 1129. Igualmente, entenderemos que son sinónimos “general” y “genérico”.

³² ATALIBA, Geraldo. Ob. cit., p. 71 y 72. No es materia del presente trabajo detenernos en la explicación de las denominadas “normas tributarias sustantivas”. Basta señalar,

Pues bien, como el propio Ataliba señala, este supuesto de hecho previsto hipotéticamente en la norma tributaria,³³ sin dejar de ser unitario, puede contener muchos “aspectos”, entre ellos, el sujeto a quien se dirige (a todos los propietarios), el hecho económico que se pretende gravar (patrimonio, renta, consumo), la medida de ese hecho económico (la base imponible, es decir, el autoavalúo de un predio o de varios predios), el ámbito espacial al cual se dirige (nacional, regional, local), etc.

Verificados todos esos “aspectos”, se debe producir, en la realidad, la consecuencia jurídica, hipotéticamente prevista también en la “norma tributaria”. Dicha consecuencia necesariamente debe implicar un comportamiento de parte del mismo sujeto previsto en la hipótesis³⁴ o el comportamiento de algún otro sujeto de derecho referido hacia el primero.³⁵

Pues bien, analizada en estos términos la “norma tributaria”, las preguntas serían: ¿cuándo una “norma tributaria” es más especial o general que otra? Es decir, si el supuesto de hecho de dos “normas tributarias” en conflicto

en términos generales, que se refiere a aquellas normas que contienen la hipótesis de incidencia cuya verificación en la realidad genera la obligación tributaria consistente en entregar dinero (u otros bienes) al Estado.

³³ No necesariamente llamamos “hipótesis de incidencia” pues puede tratarse de una “norma tributaria” cuyo supuesto, al verificarse en la realidad, no ocasione el nacimiento de la obligación tributaria sino una obligación distinta, como por ejemplo, de naturaleza formal (presentar declaraciones juradas).

³⁴ Por ejemplo, si una norma establece: Si eres X, entonces, debes presentar una declaración jurada anual dentro de los tres primeros meses del año. En este caso, X debe realizar un comportamiento referido hacia el Estado, consistente en presentar una declaración jurada. En este mismo nivel se encuentran las normas tributarias sustantivas. Así, si una norma señala: Si eres Y y haz generado renta neta imponible en un ejercicio gravable, entonces, debes pagar un porcentaje de dicha renta a Z (el Estado). En este supuesto, Y está obligado a realizar un comportamiento a favor de Z consistente en entregar parte de su renta neta imponible. Este comportamiento es lo que Ataliba denomina: tributo.

³⁵ Por ejemplo, si una norma establece: Si eres A, entonces, estás exonerado del IGV; la consecuencia de “estar exonerado del IGV” no implica que A deba realizar un comportamiento dirigido hacia alguien. Por el contrario, es Z (el Estado), quien debe abstenerse de considerar a X como sujeto obligado al pago del IGV.

pueden contener múltiples aspectos y éstos pueden ser a su vez, generales o especiales, indistintamente, ¿cómo identificar qué norma es más específica o general que otra? ¿Debemos privilegiar algún aspecto del supuesto de hecho? ¿Debemos analizar también la especialidad o generalidad de la consecuencia? ¿Qué pasa si una “norma tributaria” se encuentra ubicada dentro de un grupo normativo más específico en comparación con otra “norma tributaria” pero los aspectos regulados en la primera son más generales que en la segunda?.

De tales interrogantes surge claramente la importancia de establecer un mecanismo objetivo y único de aplicación del “Principio de Especialidad” en materia tributaria, pues de lo contrario, la multiplicidad de aspectos contenidos en el supuesto de hecho de una “norma tributaria” podría llevarnos a que en un mismo caso, dependiendo de quien lo resuelva o analice, se prefieran indistintamente cualquiera de las “normas tributarias” por considerar indistintamente que lo especial o específico en una es lo general o genérico en la otra.

Evidentemente, esta inseguridad en la aplicación del “Principio de Especialidad” en materia tributaria nos lleva a tratar de proponer una metodología general para su aplicación a casos concretos, la misma que no pretende ser inequívoca ni ser completa, pero por lo menos pretende poner de relieve la importancia que tiene este principio en el día a día en el Derecho Tributario, el mismo que presenta una legislación frecuentemente variable en el tiempo y, por tanto, con innumerables ejemplos de “conflictos normativos”.

2.4.3.2. Respuesta doctrinaria al problema planteado

Pues bien, hasta aquí hemos visto que ni el concepto semántico de “normas especiales o específicas” ni el de “generales o genéricas”, nos sirven cabalmente para poder decidir cuándo estamos ante una norma tributaria más específica en comparación con otra.

Debido a ello debemos recurrir a la doctrina –tributaria o no– para entender la forma en que la misma se ha ocupado de este tema, citando a continuación a algunos autores que han desarrollado de alguna manera el principio de especialidad.

Sainz de Bujanda señala: “se ha mantenido tradicionalmente que las leyes especiales no se derogan por las generales en razón precisamente de su especialidad. Pero esta regla no regirá en los casos en que la ley general venga precisamente a ordenar una materia antes dispersa en una pluralidad de leyes especiales. Frente a esa postura, la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 1978 mantiene la posibilidad de derogación de las leyes especiales por las generales apoyándose en el artículo 2º del Código Civil”.³⁶

Por su parte, el profesor Coviello señala que: “se llaman normas de derecho común o general las que abrazan una categoría muy amplia de relaciones; de derecho especial o especiales, las que comprenden una categoría más restringida frente a las primeras. Serían, pues, normas generales las que conciernen a los contratos en general; normas especiales las que regulan cada uno de los contratos”. Indica también otra definición diciendo: “otras veces se habla de derecho especial, para denotar normas que regulan relaciones que tienen índole especial y enteramente propia que las distingue de las disciplinadas por las normas generales por más que presenten con respecto a ellas algún punto de contacto. Decimos así que el Derecho Mercantil es especial frente al Derecho Civil”.

Sobre tales definiciones, el propio Coviello señala que la primera distinción no tiene “ninguna importancia práctica ya que las normas especiales no son otra cosa que desarrollo y aplicación de las normas generales a las relaciones singulares virtualmente consideradas por aquellas”. Es más, respecto de la segunda definición, señala que las nor-

³⁶ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho Financiero*. Madrid: Artes Gráficas Benzal. 1991, p. 53.

mas especiales se confunden con las normas excepcionales, sin haberse demostrado, según él, su diferencia, pues, “si las normas especiales son las que regulan relaciones a las cuales, por su misma particularidad, no se adaptan convenientemente las normas generales, es claro que constituyen una desviación de éstas *propter utilitatem quandam*, como todas las normas de derecho excepcional”.³⁷

Barassi sostiene lo siguiente: “El Derecho común contiene las normas que, siendo de Derecho privado, se refieren a la generalidad de las personas, de los bienes y, por ende, de las relaciones jurídicas. Cuando el Código Civil regula los contratos, la propiedad, o la empresa, se refiere a éstas instituciones en su más amplio sentido”. Bajo esta concepción, el referido autor indica que en el Derecho Civil existen además normas de “Derecho Especial” y de “Derecho singular” y las define de la siguiente manera:

- El Derecho Especial “se refiere únicamente a determinada categoría de personas o cosas. El “Derecho Especial” no se contrapone al “Derecho Común”, sino que lo completa: contiene normas referentes a casos particulares (ya por razón de las personas –por ejemplo: empresarios, trabajadores–, ya por la razón de las cosas –por ejemplo: minería, pesca–) que pueden no haber sido previstos en el Derecho común, y, por tanto, no asumen frente al mismo una posición de antitesis”. Continúa el autor: “precisamente por ello, estas normas (*especiales*) no tienen carácter de excepción y se admite su aplicación extensiva por analogía, reducida, empero, a los estrictos límites de la materia a que se refieren. El Derecho especial, por tanto, no hace más que integrar el Derecho común, sin contradecir abiertamente su sustancia”.

- El Derecho Singular, señala, “se separa del Derecho común, porque no sigue las directrices comunes a la

³⁷ COVIELLO, Nicolás. Doctrina General del Derecho Civil. Cuarta Edición. México: Unión Tipográfica Editorial Hispano Americana. 1938, p. 18.

mayoría de las normas, sino que se contraponen a ellas”. Continúa diciendo, “En cambio, las normas de Derecho singular presentan una desviación en neta contradicción con aquellas directrices fundamentales que se explica porque estas normas protegen intereses especiales de individuos o relaciones determinadas que para su más eficaz tutela hacen necesario el sacrificio de la *ratio uiris*”. Por ello, el autor concluye para este tipo de “Derecho” (singular) que, al estar constituido por una serie de normas excepcionales, el mismo es de aplicación restrictiva aún en su propio ámbito, impidiéndose que sus normas se apliquen por analogía, incluso cuando existan los mismos motivos de oposición al Derecho común.³⁸

Albaladejo, indica: “se llama general a la norma que contiene una regla general (...) Las normas –relativas a ciertas clases especiales de personas, cosas o relaciones– que se apartan de la regla general *para mejor aplicar el principio que la preside a aquellas clases especiales*, se denominan normas *especiales*”. Termina diciendo: “al conjunto de normas generales se le puede llamar Derecho general; y al de normas especiales, Derecho especial”.

Al igual que Barassi, Albaladejo señala que el Derecho especial no es antitético del general, sino que es el resultado de aplicar los principios que presiden a éste a las singulares características o necesidades de ciertas clases de personas, cosas o relaciones. Igualmente, Albaladejo distingue el Derecho especial del Derecho excepcional.

Finalmente, Albaladejo indica con relación al Derecho especial que: “no hay Derecho especial cuando una norma rija sólo para determinadas personas, cosas o relaciones.” Pone como ejemplo, que no es Derecho especial una disposición sobre el uniforme de los militares o sobre los derechos pasivos de los funcionarios públicos, por-

³⁸ BARASSI, Ludovico. Instituciones de Derecho Civil. Traducido por Ramón García de Haro de Goytisolo. Barcelona: José María Bosch. 1955, pp.17-19.

que, de por sí, tales disposiciones no valen para todos los ciudadanos.³⁹

En nuestro país, Rubio señala lo siguiente: “la disposición especial prima sobre la general, lo que quiere decir que si dos normas con rango de ley establecen disposiciones contradictorias o alternativas pero una es aplicable a un espectro más general de situaciones y otra a un espectro más restringido, primará ésta sobre aquella en su campo específico”.⁴⁰

Para terminar, también se ha señalado que la clasificación de las normas en “generales” y “especiales” se hace en base al criterio de la mayor o menor comprensión del “objeto regulado”. Así, las normas generales contienen reglas generales que abrazan una “categoría” muy amplia de “relaciones” que comprenden a todos los individuos o a un sector amplio de la población; y, las especiales, contienen una “disciplina” particular de ciertas personas, bienes o relaciones jurídicas, por lo que es una categoría más restringida frente a las primeras.⁴¹

2.4.3.3. *Crítica a la doctrina citada*

No estamos de acuerdo con la forma en que el “Principio de Especialidad” ha sido tratado por la doctrina antes mencionada. En términos generales, por las razones siguientes:

- Los autores emplean como elemento de comparación para analizar la especialidad, indistintamente, los términos “normas”, “disposiciones”, “leyes”, “conjunto de normas”, “clases”, “disciplina”, “categorías”, “relaciones jurídicas” o “Derecho”. Ello sólo genera confusión sobre qué criterio de comparación tomar, pues toda “norma”, “disposición”, “ley”, “conjunto de

³⁹ ALBALADEJO, Manuel. Ob. cit., pp. 30-34

⁴⁰ RUBIO CORREA, Marcial. El Sistema Jurídico... Ob. cit., p. 137.

⁴¹ TORRES VÁSQUEZ, Anibal. Introducción al Derecho. Teoría General del Derecho. Lima: Palestra Editores. 1999. 277.

normas”, “clase”, “disciplina”, “categoría”, “relación jurídica” y “Derecho” puede ser general o especial en función a lo que se tome como referente de comparación. Así por ejemplo, podría decirse que el Derecho Minero es un Derecho Especial respecto del Derecho Civil, empero, si dicho Derecho Minero contiene normas del Impuesto a la Renta ¿cuál es más específica, la “Ley” del Impuesto a la Renta o la “disposición” del “Derecho Minero” que contiene una “referencia” a dicho impuesto?. Por tanto, una visión tan general del tema no nos resuelve el problema.

- Algunos autores, al referirse a la especialidad de las normas, tratan en el mismo nivel a las “personas” y a las “cosas” e inclusive a las “relaciones jurídicas”, “espectros” o “situaciones”, como si tales fuesen el objeto de las normas jurídicas. Ello tampoco ayuda a solucionar el problema pues podríamos tener una norma que regula a una persona específica respecto de una cosa general y otra norma que regula un grupo de personas pero respecto de una cosa específica. ¿Cuál prima? Además, ¿qué se entiende por “espectro” o “relaciones jurídicas” o “situaciones”?

Sin embargo, no obstante nuestra discrepancia con la referida doctrina, coincidimos con los autores mencionados en lo siguiente:

- Las “normas especiales” no contradicen las “normas generales”. Están contenidas en ellas. Su relación es de contenido-continente. Por ello, no se derogan las “normas generales” sólo se inaplican para el caso específico.
- Puede darse el caso que las “normas especiales” no estén contenidas sino que se apliquen en forma alternativa a la “norma general”. Lo que para Albaladejo, no sería “Derecho Especial”.
- Las “normas especiales” no son “normas de excepción”. Sin embargo, en materia tributaria, sabemos

que no se puede aplicar la analogía respecto de normas tributarias sustantivas. Por ello, a pesar de no ser “normas de excepción”, sólo algunas “normas tributarias especiales”, podrían integrarse por analogía.⁴²

Pues bien, analizada la referida doctrina, no estamos satisfechos con las soluciones que se proponen. Por el contrario, nos encontramos como al principio, sólo con las definiciones semánticas del diccionario.

Por esta constatación, y atendiendo a lo desarrollado en los acápites precedentes, trataremos de explicar a continuación nuestra propuesta sobre cómo debe aplicarse el “Principio de Especialidad” en materia tributaria.

2.4.4. Cómo aplicar el “Principio de Especialidad” en las “normas tributarias”

En este punto, deseamos sistematizar lo expuesto hasta el momento en los acápites precedentes para responder a las interrogantes: ¿cómo aplicar el “Principio de Especialidad” en materia tributaria? y ¿cuándo una “norma tributaria” es especial con relación a otra? Así, a manera de conclusiones y para lograr la aceptación de la metodología que se propone, debemos estar de acuerdo en lo siguiente (presupuestos):

- (i) El “Principio de Especialidad” en materia tributaria es un principio general de Derecho “informador” que contiene un criterio de interpretación de obligatorio cumplimiento por parte de los operadores del Derecho Tributario.
- (ii) El “Principio de Especialidad” se debe aplicar cuando se produzca un “conflicto normativo” inicial, esto es, cuando dos o más “normas tributarias” regulen aparentemente el mismo supuesto de hecho.⁴³

⁴² Sobre una visión general de la analogía en el Derecho Tributario se puede revisar: LARA MÁRQUEZ, Jaime. La Analogía en el Derecho Tributario. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. No. 32. Junio 1997.

⁴³ Decimos “inicial” conflicto normativo pues atendiendo a que el “sistema de normas” debe ser un conjunto ordenado coherentemente, ante un eventual conflicto, el propio

- (iii) Entendemos por “sistema normativo”, al conjunto de normas coherentemente ordenadas entre sí, dentro del cual, partiendo del contenido de las normas particulares se construyen conceptos más generales y clasificaciones o divisiones de toda materia.
- (iv) Aceptamos que debemos analizar la “norma tributaria” en función a su estructura lógico-formal.

Pues bien, teniendo en cuenta lo antes señalado, la aplicación del referido principio debe darse en dos niveles distintos. Un primer nivel llamémosle “de conjunto normativo” y un segundo nivel “de núcleo normativo”.

En el primer caso, nos referimos a que la comparación debe realizarse entre “conjuntos normativos” ordenados o estructurados coherentemente, esto es, sistematizados, tales como clasificaciones o divisiones; y, en el segundo, a que la comparación debe efectuarse entre normas jurídicas concretas y específicas (la norma formalmente considerada). No se puede comparar un “conjunto normativo” con una “norma”.⁴⁴

Entendida así la aplicación de dicho principio, se debería proceder de la siguiente manera:⁴⁵

“sistema”, aplicando el “Principio de Especialidad”, supera dicho conflicto (“incompatibilidad”).

⁴⁴ Estos dos niveles distintos de análisis para la aplicación del “Principio de Especialidad” en materia tributaria no han sido tomados en cuenta por la doctrina consultada, tampoco por el Tribunal Fiscal (de la revisión que efectuamos de la jurisprudencia no hemos encontrado alguna resolución que nos parezca satisfactoria en la que se aplique sistemáticamente y en forma ordenada este principio). Precisamente por ello, los autores citados incurrir en el error de comparar indistintamente “normas”, “disposiciones”, “ley” con “clases”, “categorías”, “Derechos”, inclusive “relaciones”, cuando en realidad se trata de objetos no comparables.

⁴⁵ Nótese que con la frase “de conjunto normativo” queremos referirnos a la agrupación de normas en función de determinados conceptos predominantes (sujetos, actividades, otros). Por ejemplo, en las leyes sectoriales de inversión en la Amazonía, se privilegia el territorio. En las normas sectoriales mineras (otro conjunto normativo), se privilegia actividad. En la Ley de Pequeña y Mediana empresa (otro conjunto normativo), se privilegia al sujeto. En estos casos, los conceptos predominantes serían pues “territorio, “actividad” y “sujeto”.

Nivel 1: De conjunto normativo

- (i) Primero, identificar dentro de qué conjuntos normativos se encuentran las normas tributarias que pretendemos comparar para luego, identificados tales conjuntos, comparemos los mismos. No las normas individualmente consideradas.
- (ii) Segundo, identificar los conceptos predominantes de tales conjuntos normativos. Entendemos por concepto predominante el objeto principal del conjunto normativo. Es el criterio principal que ordena el conjunto de normas, el qué se regula.
- (iii) Tercero, los conceptos predominantes deben ser comparables. Es decir, deben cumplir con estar en una relación de contenido-continente, pues de lo contrario no serían comparables.

Por ejemplo, no serían comparables las normas sectoriales que regulan la minería con las que regulan los hidrocarburos, pues ambos conjuntos normativos si bien regulan el mismo concepto predominante (actividad), éste es distinto en ambos (uno regula la actividad minera y el otro la actividad de hidrocarburos). No habría conflicto. Por el contrario, sí es comparable cualquiera de esos conjuntos normativos con el conjunto normativo que regula la explotación de recursos naturales, cuyo concepto predominante sigue siendo la “actividad” pero de un modo general.

Entonces, aquí el aparente conflicto se resolvería aplicando el conjunto normativo que regula el concepto predominante (actividad) de modo más específico.

Esto es, según el diccionario, quien tiene el concepto predominante más adecuado o apropiado para lo que se pretende aplicar. En el ejemplo, la actividad de explotación de recursos naturales es más general que la actividad de explotación del recurso natural minero. Nótese que el adjetivo calificativo “minero” le otorga el carácter de especial.

Si los conceptos predominantes de los conjuntos normativos no son comparables y se mantiene el aparente conflicto, entonces

puede ser que el mismo se esté produciendo por una incompatibilidad de normas y no de conjuntos. En este caso, debemos pasar al segundo nivel de análisis.

Nivel 2: De núcleo normativo.

- (i) Primero, identificar las normas que son incompatibles. Ello no significa identificar los textos legales ni los artículos. Significa reducir tales textos o artículos a proposiciones implícitas, esto es, a un silogismo jurídico en el que a un determinado supuesto de hecho verificado en la realidad le corresponda una consecuencia jurídica igualmente prevista en la norma tributaria.
- (ii) Segundo, analizar únicamente los aspectos contemplados en el supuesto de hecho de las normas incompatibles. No es relevante entonces, para la aplicación del Principio de Especialidad, los elementos o aspectos descritos en la consecuencia jurídica pues ésta acontece una vez que se encuentre la norma aplicable, lo cual supone haber resuelto previamente el aparente conflicto en base al citado principio.
- (iii) Tercero, de todos los aspectos contemplados en el supuesto de hecho de las normas incompatibles se debe preferir el aspecto personal, esto es, el destinatario de la norma tributaria.⁴⁶ Ello es así porque la norma tributaria, como toda norma jurídica, tiene una función prescriptiva, esto es, dar órdenes de manera que influyan sobre el comportamiento de los destinatarios de las mismas. Así, no se puede entender una

⁴⁶ Sobre el particular, resulta interesante la distinción que realiza el profesor Bobbio al señalar que en cualquier norma jurídica se puede comprobar la presencia de dos elementos: el sujeto a quien se dirige la norma, o sea el destinatario; y, el objeto de la prescripción, o sea, la acción prescrita. Así, el referido autor señala que no puede pensarse en una prescripción que no vaya dirigida a alguien y que no regule un determinado comportamiento, concluyendo por otro lado que tanto el destinatario-sujeto como la acción-objeto pueden presentarse en una forma universal y en una forma individual. De este modo, indica, se obtendrían no dos sino cuatro tipos de proposiciones jurídicas, o sea: (i) prescripciones con destinatario universal; (ii) prescripciones con destinatario individual; (iii) prescripciones con acción universal; (iv) prescripciones con acción individual. Dependiendo de ello, tales prescripciones serían pues, “normas universales” o “normas particulares”. BOBBIO, Norberto. Ob. cit., p. 129.

norma tributaria sin un sujeto al cual esté referida. Los otros aspectos del supuesto de hecho, son secundarios (aunque también importantes para describir el supuesto previsto por el legislador), pero no deben ser considerados principales en comparación con el destinatario de la norma tributaria.⁴⁷

- (iv) Cuarto, aplicar la norma tributaria que tenga un destinatario más individualizado, propio, característico y distinto, con relación al destinatario de la otra norma tributaria, quien debe ser más general. Obviamente, tales destinatarios también deben ser comparables y estar en una relación de contenido-continente.

Si bien estos pasos sirven para resolver algunos casos concretos de aplicación del “Principio de Especialidad”, debemos señalar que quedan pendientes algunos problemas por resolver. Por ejemplo, ¿qué sucede si el destinatario de la norma es idéntico en dos normas tributarias y se mantiene el “conflicto normativo”?, ¿qué otro aspecto debe primar? Además, ¿qué sucede si los destinatarios de la norma tributaria son distintos y otro aspecto del supuesto de hecho es aplicable simultáneamente a dos sujetos distintos? También, ¿si una norma posterior regula todos o la mayoría de los aspectos del supuesto de hecho de una anterior, estamos ante un caso de derogación tácita?⁴⁸ Finalmente, para el caso del primer nivel ¿qué tan fácil puede ser encontrar siempre el concep-

⁴⁷ Sobre la función prescriptiva de las normas jurídicas, se puede revisar BOBBIO, Norberto. Ob. cit., p. 39 y ss. Además, entendemos que el Derecho rige únicamente relaciones humanas, de lo que se deduce que aquellas relaciones existentes entre el hombre y los seres no sensibles no pueden llegar a ser jurídicas. Adicionalmente, una relación jurídica –incluso tributaria– supone un poder y un deber recíprocamente vinculados; y, una cosa o un lugar no pueden ser titulares de ninguno de los dos. Recientemente, se ha precisado en nuestro medio que la relación jurídica intersubjetiva es aquella que conecta a uno de dos situaciones jurídicas subjetivas –esto es, dos posiciones que el ordenamiento jurídico reserva para los sujetos de derecho–, sin que interese si éstas corresponden a una o más personas determinadas o determinables, o a una pluralidad indeterminada de personas. Este último supuesto no podría darse en una “norma tributaria sustantiva” en la que el aspecto personal es consustancial a la existencia misma de la hipótesis de incidencia. Al respecto ver, ESCOBAR ROZAS, Freddy. Contribución al estudio de la relación jurídica –intersubjetiva–. En: THEMIS-Revista de Derecho. Segunda Época. 1998. No. 38, pp. 15-30.

⁴⁸ Recuérdese lo señalado por Sainz de Bujanda, citado en el acápite 2.4.3.2 del presente trabajo, cuando señala que el Tribunal Supremo español sostiene que existe la posibilidad de que las leyes especiales sean derogadas por leyes generales.

to predominante?, ¿qué sucede si aparentemente son varios los conceptos predominantes?

Como vemos, el presente artículo no ha pretendido cerrar la discusión sobre la aplicación del “Principio de Especialidad” en materia tributaria, por el contrario quedan pendientes muchas dudas, cuya solución posterior podría llevarnos a precisar o incluso a rectificar las ideas que ahora exponemos.

3. APLICACION DEL “PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD”, EN LOS TERMINOS EXPUESTOS, A CASOS CONCRETOS EN MATERIA TRIBUTARIA

A continuación proponemos algunos casos que pueden resultar de difícil solución pero que consideramos pueden ser solucionados siguiendo la metodología propuesta anteriormente.

3.1. Caso 1

El artículo 77° del Código Tributario vigente establece una lista taxativa de los requisitos que deben cumplir las Resoluciones de Determinación. Entre tales requisitos se señala que éstas necesariamente deben expresar los “motivos determinantes del reparo”. Si este requisito no se cumple, el segundo párrafo del artículo 109° del referido Código señala que tales valores son anulables, esto es, que la Administración Tributaria tiene la posibilidad de convalidarlos si subsana dicha omisión.

Con posterioridad a dicha norma, entró en vigencia la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444. Del numeral 2 del artículo 10°, concordado con el artículo 14.1, se desprende que son nulos los actos administrativos que omitan alguno de sus requisitos de validez, salvo que dicha omisión se trate de un vicio no trascendente. El artículo 14.2.2 de la misma Ley, al respecto, considera como un supuesto de “vicio no trascendente” si el acto administrativo ha sido emitido con una “motivación insuficiente o parcial”, en cuyo caso, prevalece el acto administrativo.

La pregunta sería: si una Resolución de Determinación no consigna los motivos determinantes del reparo, ¿la Administración puede subsanarla? En otras palabras, dicha Resolución ¿es nula o anulable?, es decir, ¿qué norma aplico?

Una primera alternativa sería sostener que se debe aplicar la Ley del Procedimiento Administrativo General pues, aplicando el argumento a contrario, la ausencia de motivación sí sería un vicio trascendente y por tanto la consecuencia sería la nulidad de la Resolución de Determinación.

Una opinión contraria podría sostener que debe aplicarse el Código Tributario por ser una disposición especial y por tanto, en tanto se contradice con la Ley del Procedimiento Administrativo General, debe primar por ser específica al amparo de la Tercera Disposición complementaria y final de esta última ley⁴⁹ y por tanto, la referida Resolución de Determinación sería anulable y la Administración Tributaria podría subsanarla con posterioridad a su notificación al contribuyente.

Pues bien, siguiendo la metodología propuesta tenemos:

- 3.1.1. Las dos normas tributarias en aparente conflicto se encuentran ubicadas en conjuntos normativos distintos. Una en el Código Tributario y la otra en la “Ley del Procedimiento Administrativo General”.
- 3.1.2. El concepto predominante en ambos conjuntos normativos (el objeto de su regulación en lo que importa para el presente caso), sería regulación de la función administrativa del Estado y el procedimiento administrativo común desarrollado ante las entidades del Estado.
- 3.1.3. El concepto predominante en ambos conjuntos normativos son comparables.
- 3.1.4. El aparente conflicto se resuelve aplicando el conjunto normativo que tiene el concepto predominante más individualizado. En el presente caso se compararían, la regulación de la función administrativa del Estado y el procedimiento administrativo común desarrollado ante las entidades del Estado contra la regulación de la función administrativa de la autoridad tributaria y el procedi-

⁴⁹ La tercera disposición complementaria y final de la Ley del Procedimiento Administrativo General, señala que dicha ley es supletoria a las leyes, reglamentos y otras normas de procedimiento existentes en cuanto no la contradigan o se opongan, en cuyo caso prevalecen las disposiciones especiales.

miento administrativo desarrollado ante las administraciones tributarias.

- 3.1.5. Conclusión, se aplica el conjunto normativo del Código Tributario, por ser el más específico, al amparo del “Principio de Especialidad” en materia Tributaria, superándose el aparente conflicto normativo.

3.2. Caso 2

El artículo 76° de la Ley General de Minería, cuyo Texto Único Ordenado ha sido aprobado por el Decreto Supremo 014-92-EM, señala que los titulares de actividad minera están gravados con los tributos municipales aplicables sólo en zonas urbanas.

Con posterioridad, sin derogarse expresamente el régimen anterior, el inciso d) del artículo 17° de la Ley de Tributación Municipal, Decreto Legislativo 776, establece que los predios comprendidos en concesiones mineras se encuentran inafectos del pago del Impuesto Predial. Este régimen estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, pues a partir del 1° de enero de 2002 dicho artículo 17° fue sustituido por la Ley 27616, el cual no contenía una prescripción similar a la del anterior inciso d).

La pregunta es: ¿los titulares de actividad minera deben pagar el Impuesto Predial por el año 2002? Nuevamente, el problema consiste en establecer qué norma aplico.

Una primera alternativa es considerar que resulta aplicable la Ley General de Minería por tratarse de una ley sectorial que regula la actividad minera en particular y resulta ser más específica (“principio de especialidad”), por lo que tales titulares no deben pagar el referido impuesto.

Una segunda alternativa es considerar aplicable para el año 2002 la Ley Tributación Municipal, modificada por la Ley 27616, pues se trata de una norma específica (“principio de especialidad”) que regula un tributo en particular (Impuesto Predial) y por tanto, los titulares de actividad minera sí deben pagar el Impuesto Predial correspondiente al año 2002.

Pues bien, siguiendo la metodología propuesta tenemos:

- 3.2.1. Las dos normas tributarias en aparente conflicto se encuentran ubicadas en conjuntos normativos distintos. Una en la Ley General de Minería y la otra en la Ley de Tributación Municipal.
- 3.2.2. El concepto predominante en la primera norma (objeto de regulación, en lo que nos interesa para el caso tratado,) es “actividad minera”. En la segunda, la “tributación municipal”. Ambos conceptos predominantes no son comparables.
- 3.2.3. El aparente conflicto normativo se mantiene. Pasamos al Nivel 2 de análisis.
- 3.2.4. Identificar las normas incompatibles

En la Ley General de Minería, revisando todos los artículos de la Ley y del reglamento pertinentes, la norma tributaria en términos generales sería: Si eres titular de actividad minera y eres propietario de un predio destinado a la actividad minera, entonces estarás gravado, respecto de dicho predio, sólo con los tributos municipales aplicables en zonas urbanas.

Por su parte, revisando igualmente todos los artículos de la Ley y del reglamento pertinentes, la norma tributaria en la Ley de Tributación Municipal en términos generales sería: “Si eres una persona natural o jurídica, propietaria de predios ubicados dentro de una concesión minera, entonces, estarás inafecta al pago del Impuesto Predial” respecto de dicho predio.

- 3.2.5. Se debe preferir el aspecto personal de los supuestos de hecho planteados

El destinatario en la Ley General de Minería es el titular de actividad minera propietario. El destinatario en la Ley de Tributación Municipal es cualquier persona natural o jurídica propietaria.

De la comparación entre ambas normas surge que el “titular de actividad minera propietario” es más específico que “persona natural o jurídica propietaria”. El adjetivo calificativo “minera” le otorga el carácter de especial.

3.2.6. Conclusión, se aplica la norma tributaria de la Ley General de Minería por ser más específica, en función del destinatario de la norma, al amparo del Principio de Especialidad en materia Tributaria, superándose el aparente conflicto normativo.⁵⁰

4. A MANERA DE CONCLUSION

A lo largo del presente artículo hemos esbozado las ideas generales de una metodología concreta para la aplicación del denominado “Principio de Especialidad”, en cuanto a las normas tributarias se refiere.

En términos generales, sostenemos que para preferir una norma jurídico-tributaria sobre otra en base a dicho principio, debemos recurrir a un análisis exclusivamente jurídico de las mismas, sin consideraciones adicionales subjetivas o que involucren otras áreas del saber. Para ello, debemos conceptualizar al Derecho Tributario como un sistema normativo coherentemente ordenado y a la norma tributaria como una proposición lógica. Sólo de esta manera podremos entender cuándo el supuesto de hecho de una norma tributaria es más o menos específico en comparación con otro supuesto en aparente conflicto normativo.

Los pasos a seguir que se proponen ya están dados. Resta sólo, como todo trabajo académico, evaluar su pertinencia en cada caso concreto que se nos presente. Desde ya, somos conscientes que no hemos agotado el tema ni mucho menos, resuelto el problema del conflicto normativo en este punto. Por el contrario, esta investigación nos ha proporcionado nuevas interrogantes y problemas sobre cómo se debería aplicar dicho principio en de-

⁵⁰ Cabe señalar que en este caso concreto, el Tribunal Fiscal mediante resolución No. 06346-2-2003 ha señalado que: “(...) la Ley N° 27616 implicó la derogación del régimen tributario municipal contenido en la Ley de Tributación Municipal, no alcanzando la misma a la Ley General de Minería, por tratarse esta última de una norma especial que regula la actividad minera y dentro de este campo, beneficios específicos para los titulares de concesiones mineras” (El subrayado es nuestro). Nótese que el Tribunal Fiscal, sin mencionarlo expresamente, realiza un análisis que es compatible con la metodología propuesta, pues primero determina que estamos ante conjuntos normativos distintos, esto es actividad minera versus régimen tributario municipal (Nivel 1) y luego, dentro del campo de la actividad minera, concluye que se trata de beneficios para cierto tipo de destinatarios, cuales son, los titulares de concesiones mineras (Nivel 2). En consecuencia, compartimos la forma en la que el Tribunal Fiscal ha aplicado el Principio de Especialidad en el caso antes mencionado.

terminados supuestos que no admiten, por lo menos inicialmente, la metodología aquí propuesta, tal es el caso, por ejemplo, de las normas tributarias con idéntico destinatario o de la norma tributaria posterior que regula todos los aspectos del supuesto de hecho de las normas tributarias específicas (anteriores). Por lo demás, la sola metodología que se propone puede presentar dificultades en su propia aplicación, tales como por ejemplo definir el concepto predominante de un conjunto normativo, esto es, el objeto de regulación que es común a todo el conjunto normativo (¿qué se regula?), entre otros problemas que pudieran presentarse.

Lima, mayo de 2005