



FACULTAD DE DERECHO

**LOS LÍMITES A LAS MANIFESTACIONES DEL PODER  
TRIBUTARIO DEL ESTADO**

**(A PROPÓSITO DEL CASO SR. TZA YAP SHUM)**

**PRESENTADA POR  
ROMINA VILLANUEVA LLAQUE**

**ASESOR:  
MICHAEL ZAVALETA ALVAREZ**

**TESIS  
PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADA**

**LIMA – PERÚ**

**2016**



**Reconocimiento - No comercial - Compartir igual  
CC BY-NC-SA**

La autora permite transformar (traducir, adaptar o compilar) a partir de esta obra con fines no comerciales, siempre y cuando se reconozca la autoría y las nuevas creaciones estén bajo una licencia con los mismos términos.

<http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/>



**FACULTAD DE DERECHO**

**“LOS LÍMITES A LAS MANIFESTACIONES DEL PODER TRIBUTARIO  
DEL ESTADO  
(A PROPÓSITO DEL CASO SR. TZA YAP SHUM)”**

**TESIS PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADA**

**PRESENTADA POR:**

**ROMINA VILLANUEVA LLAQUE**

**LIMA, PERÚ**

**2016**

**“LOS LÍMITES A LAS MANIFESTACIONES DEL PODER TRIBUTARIO  
DEL ESTADO  
(A PROPÓSITO DEL CASO SR. TZA YAP SHUM)”**

**ASESOR: MICHAEL ZA VALETA ALVAREZ**

**LIMA - PERÚ**

**2016**

**DEDICATORIA:**

A mis amados padres. A papá, por su infinita sabiduría y enseñanzas eternas; a mamá, por ser todo y más de lo que un hijo puede esperar.

### **AGRADECIMIENTO**

Quiero agradecer a mi asesor y gran amigo, el Doctor Michael Zavaleta Alvarez, por permitirme aprender más sobre el Derecho Tributario; por invitarme, siempre, a la reflexión y por animarme a ir siempre por más. A mis hermanos, por el ejemplo, apoyo y ánimo infatigable en la realización de este trabajo. Asimismo, mi eterno agradecimiento a mis queridos tíos y prima, Rafael, Maru y Tina Taranco, por su impagable ayuda y afecto, los cuales impulsaron este y otros trabajos. Finalmente, a mi gran amor, Ricardo Saiz, por su incondicional participación en mi vida y en la elaboración moral de este trabajo; sin su apoyo y aliento esta investigación no sería posible.

## ÍNDICE:

Portada

Título

Asesor

Dedicatoria

Agradecimiento

RESUMEN

ABSTRACT

INTRODUCCIÓN

### **1 CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

1.1 Descripción de la realidad problemática

1.2 Formulación del problema

1.2.1 Problema general

1.2.2 Problema específicos

1.3 Objetivos de la investigación

1.3.1 Objetivo general

1.3.2 Objetivos específicos

1.4 Justificación de la investigación

1.5 Limitaciones de la investigación

## 1.6 Viabilidad de la investigación

### **CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO**

#### 2.1 Antecedentes de la Investigación

#### 2.2 Bases teóricas

##### 2.2.1 El Estado

##### 2.2.1.1 El Estado Liberal

##### 2.2.1.2 El Estado de Derecho

##### 2.2.1.3 El Estado Constitucional de Derecho

##### 2.2.1.4 El Estado Social y Democrático de Derecho

##### 2.2.1.5 Nuestra aproximación al concepto de Estado actual

##### 2.2.2 La Constitución

##### 2.2.2.1 La Constitución Económica del Estado Peruano

##### 2.2.3 El Poder Tributario

##### 2.2.3.1 El Poder Tributario del Estado

##### 2.2.3.2 Las Manifestaciones (fases) del Poder Tributario del Estado

##### 2.2.3.3 El Poder Tributario del Estado y sus Manifestaciones en las Normas Internacionales

##### 2.2.4 Los Límites al Poder Tributario del Estado

##### 2.2.4.1 ¿Qué entendemos por límites al Poder Tributario del Estado?

##### 2.2.4.2 Los Principios Constitucionales Tributarios de la Constitución Política de 1993.

##### 2.2.4.2.1 Principio de No Confiscatoriedad

##### 2.2.4.2.2 Principio de Reserva de Ley

##### 2.2.4.2.3 Principio de Igualdad

##### 2.2.4.2.4 Principio de Respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona

##### 2.2.4.2.5 Principio de Legalidad

##### 2.2.4.2.6 Principio de Capacidad Contributiva

##### 2.2.4.2.7 Principio de Seguridad Jurídica

##### 2.2.4.3 Las Normas Tributarias

- 2.2 4.4 La jurisprudencia
  - 2.2.4.4.1 La jurisprudencia judicial constitucional
  - 2.2.4.4.2 La jurisprudencia administrativa
- 2.2.4.5 La doctrina
- 2.2.4.6 Los Tratados Internacionales
- 2.3 Definiciones de términos básicos

### **CAPÍTULO III: FORMULACIÓN DE LA HIPÓTESIS**

- 3.1 Hipótesis principal
- 3.2 Hipótesis secundarias

### **CAPÍTULO IV: DISEÑO METODOLÓGICO**

- 4.1 Tipo de investigación
- 4.2 Nivel de investigación
- 4.3 Método de investigación
- 4.4 Diseño de investigación
- 4.5 Aspectos éticos

### **CAPÍTULO V**

Caso Señor Tza Yap Shum

- 5.1 Historia Procesal
- 5.2 La discrecionalidad de la Actuación Administrativa.
- 5.3 Determinación sobre base presunta de las obligaciones tributarias de TSG (Compañía del Sr. Tza Yap Shum)
- 5.4 Medidas Cautelares Previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva.
- 5.5 Análisis de los principios constitucionales lesionados
  - 5.5.1 Principio de seguridad jurídica
  - 5.5.2 Principio de legalidad
- 5.6 Posible solución frente a la casuística planteada
  - 5.6.1 Proceso de amparo
  - 5.6.2 Control Judicial de la discrecionalidad administrativa

## **CAPÍTULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

6.1 Conclusiones

6.2 Recomendaciones

### FUENTES DE INFORMACIÓN

Referencias bibliográficas

Referencias hemerográficas

Referencias electrónicas

Referencias legales

Referencias jurisprudenciales

### ANEXOS

## RESUMEN

Lo que busca el presente trabajo es determinar si los límites a las manifestaciones del poder tributario del Estado son vulnerados, en atención a pronunciamientos del Tribunal Fiscal y la administración tributaria. Para ello se recurre al análisis de casuística real y aproximada, a efectos de fundamentar nuestra opinión. Asimismo, se explica que estos límites actúan en nuestro ordenamiento jurídico como reglas de carácter formal y material a las que deben sujetarse todos los operadores del derecho tributario en el ejercicio del poder, citando para ello algunos principios constitucionales como son el principio de legalidad y seguridad jurídica.

Palabras Claves:

Poder Tributario / Principios Constitucionales / Estado / Límites al Poder Tributario / Principio de legalidad / seguridad jurídica / administración tributaria / Tribunal Fiscal

### ABSTRACT

This paper is seeking to establish if the limits of the tax power of the State are damaged, in view of pronouncements of Tax Court and tax administration. For this analysis are used approximate and real casuistry, in order to sustain our opinion. Also, he will explain about the restrictions to the tax power, commonly known as rules of formal and material character that all the operators of the tax law must follow, mainly referring to some constitutional principles such as the principle of legality and legal security.

#### Keywords:

Tax Power / Constitutional Principles / State / Limits of the Tax Power / Principle of Legality / Legal Security / Tax Administration / Tax Court

## INTRODUCCIÓN

Partiendo de la premisa general que nuestro Estado tiene legítimamente el poder tributario (en todas sus manifestaciones) para la obtención de recursos que le permitan cumplir con sus fines primordiales de bienestar general, desarrollo social, cultural y económico del país. Surge la interrogante. ¿El ejercicio de poder en todas sus manifestaciones: la de creación del tributo, la de reglamentación del tributo, la de recaudación y competencia del tributo se ejercerse de manera ilimitada?

Sobre la base de esa pregunta, fue que decidimos profundizar acerca del concepto de poder tributario y los límites de este, teniendo como principio que toda actuación tributaria estatal siempre tendrá parámetros a seguir reconocidos por el Derecho, los cuales limitan y delimitan las actuaciones de los operadores del derecho tributario.

Para ello, fue necesario recurrir a distintos tipos de fuente, pudiendo corroborar que en la legislación tributaria existen múltiples apreciaciones acerca del concepto de poder tributario, así como también la emitida por parte de nuestro Supremo intérprete de la Constitución.

En ese sentido y apoyándonos en estas distintas posiciones, logramos establecer una aproximación práctica del concepto de poder tributario del Estado, para posteriormente definir sus límites, los cuales se definen como pautas o reglas de

orden formal y material a las que deben sujetarse los poderes públicos en el ejercicio del poder o en la aplicación de los tributos.

Dichos límites se encuentran formados por los principios tributarios y las fuentes clásicas del derecho tributario, los que se constituyen en la base sobre la cual se realiza la producción normativa del ordenamiento jurídico tributario de nuestro Estado y sobre los que se sustentará, en buena cuenta, parte de nuestra investigación.

Ahora, a través del estudio realizado sobre el concepto de poder tributario del Estado y los límites de este, hemos podido corroborar que, en ocasiones, dichos límites no están siendo observados por los operadores del derecho tributario, situación que ha generado la vulneración de los derechos fundamentales de los ciudadanos/contribuyentes que se han visto envueltos en procesos con la administración pública.

Finalmente, con el objetivo de aplicar las premisas antes enunciadas a, lo que consideramos, nuestra realidad jurídica, expondremos un caso emblemático, el cual se produjo entre una empresa de capital chino y la Administración Tributaria (en adelante, la Sunat), llegando a ser materia de estudio en el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones (CIADI). En dicha casuística, describiremos como el Estado (Sunat) haciendo uso de su poder tributario, a través de la incorrecta aplicación de la norma jurídica tributaria, sobrepasa los límites que le fueron impuestos; es decir, la Constitución y sus preceptos, generando con ello efectos negativos, que fueron desde la violación del principio de seguridad jurídica y que finalmente, terminaron por vulnerar distintos derechos fundamentales del contribuyente (TSG SAC), persona jurídica que se encontraba representada por el ciudadano chino, Sr. Tza Yap Shum.

## **CAPÍTULO I: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA**

### 1.1 Descripción de la realidad problemática

Este trabajo se refiere a la verificación de si los límites a las manifestaciones del poder tributario del Estado son respetados, en la aplicación de dicho poder por parte de los operadores del derecho tributario. Como sabemos, algunas de estas manifestaciones las podemos verificar en la jurisprudencia administrativa, emitida por el tribunal fiscal peruano y otros pronunciamientos de la administración tributaria (SUNAT), los mismos que en una incorrecta aplicación de la norma tributaria han generado la vulneración de lo que conocemos como los límites al poder tributario del Estado, los cuales se encuentran conformados por los principios constitucionales tributarios, contenidos en la Constitución Política del Perú de 1993 y las fuentes clásicas del derecho tributario, contenidos en la Norma III del Código Tributario Peruano.

Como explicaremos mas adelante, estos límites al poder tributario son piedra angular que limita el ejercicio de poder en nuestro Estado y son fuente de inspiración para la creación y aplicación de la norma jurídica tributaria, los cuales garantizan que el alcance de los objetivos de bienestar general del Estado se realicen en un marco de respeto y garantía de los derechos fundamentales de los ciudadanos/contribuyentes.

Sin embargo, han existido casos sobre la problemática de la inaplicación de los principios constitucionales tributarios, tales como el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica, entre otros. Siendo esto así, consideramos que el problema es consecuencia de la mala aplicación de la norma, por parte de la SUNAT y otros operadores del derecho tributario, la cual tiene una motivación pro fisco que no le permite ver ni aplicar los principios inspiradores de nuestro Estado Constitucional de Derecho.

En resumen, la problemática materia de esta investigación se puede resumir en esta pregunta ¿Son realizadas las actuaciones de la administración tributaria y demás operadores jurídicos tributarios en observancia de los principios tributarios constitucionales y demás límites al poder tributario del Estado?

## 1.2 Formulación del problema

### 1.2.1 Problema General.

¿En la actualidad, el ejercicio de poder tributario en todas sus manifestaciones: la de creación del tributo, la de reglamentación del tributo, la de recaudación y competencia del tributo se ejerce de manera ilimitada?

### 1.2.2 Problemas específicos

1. Si el poder tributario del Estado es utilizado sin inspirarse en los principios constitucionales y las fuentes clásicas del Derecho tributario ¿se violan los derechos de los ciudadanos/contribuyentes?
2. ¿El contribuyente que ve vulnerados sus derechos fundamentales, al emprender una pelea por el respeto de ellos, se encuentra en un sistema administrativo y judicial, muchas veces, pro fisco y carente de imparcialidad e independencia?
3. ¿La incorrecta aplicación de la norma jurídica tributaria y la poca previsibilidad respecto a las actuaciones de la SUNAT, en procedimientos como los de fiscalización tributaria, originan una situación de incertidumbre entre los ciudadanos/contribuyentes, que vulneran preceptos constitucionales como la seguridad jurídica?

### 1.3 Objetivos de la investigación

#### 1.3.1 Objetivo general

El objetivo general del presente trabajo es demostrar que los límites al poder tributario del Estado no son observados en el accionar de los operadores jurídicos tributarios. Asimismo, pretendemos recalcar los lineamientos a los operadores del orden tributario, a fin de que apliquen debidamente la norma tributaria en el deber de proteger y garantizar los derechos de los ciudadanos/ contribuyentes.

#### 1.3.2 Objetivos específicos

- a) Determinar y analizar los límites al poder tributario del Estado, aplicados al derecho tributario interno, frente a todo tipo de actuación por parte de los operadores jurídicos tributarios, solo teniendo claros los conceptos de poder tributario y límites al poder tributario, concluiremos si las actuaciones de la administración tributaria y otros entes relacionados se realizan en plena concordancia a la Constitución y al Derecho, trayendo como consecuencia el respeto de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Definir que es el poder tributario y como este se manifiesta a través de lo que denominamos “las fases del poder tributario”.

- b) Definir que es el poder tributario y demostrar que el mal manejo del mismo genera consecuencias negativas para los contribuyentes, que van desde la violación de sus derechos fundamentales, hasta el inicio de actuaciones administrativas y judiciales infructuosas, debido a la motivación pro fisco de algunos de nuestros actores del derecho tributario.
  
- c) Brindar lineamientos a los operadores del orden tributario para que apliquen debidamente la norma tributaria en el deber de proteger y garantizar los derechos de los ciudadanos – contribuyentes.

#### 1.4 Justificación de la investigación

Partiendo de la premisa general que toda norma jurídica y su aplicación debe guardar estricto respeto por la Constitución y las fuentes clásicas del Derecho, resulta de vital importancia verificar si la actuación de los operadores jurídicos tributarios se realiza en un marco de respeto y sujeción al Estado Constitucional de Derecho, en consecuencia, se contribuye a determinar si el cumplimiento de las políticas fiscales internas, por parte de los ciudadanos se realiza en un sistema cimentado en la legalidad y legitimidad.

#### 1.5 Limitaciones de la investigación

Debemos indicar que el presente trabajo recoge la información que ha podido ser recabada en relación a las bases teóricas, a la casuística y a la solución al problema expuesto en dicha casuística; sin embargo, esta no se ha encontrado exenta de ciertas restricciones, respecto al acceso de información administrada por parte del Poder Judicial. Como se sabe, era necesario fundamentar nuestra solución al problema planteado, a través de la casuística, en el extremo que la inobservancia de los límites a las manifestaciones del poder tributario del Estado generaban la vulneración de los derechos fundamentales de los contribuyentes y por consiguiente, originaban la interposición de recursos legales que van desde la vía judicial a la constitucional. Para ello, necesitábamos contar con información que obra en la data del Poder Judicial en relación al estado de los procesos y los fallos emitidos en procesos llevados contra la SUNAT, a fin de verificar si el control jurisdiccional o revisión judicial de los actos administrativos, emitidos por SUNAT, es una vía eficaz, imparcial e independiente.

Finalmente, indicar que esta solicitud al Poder Judicial fue hecha en julio del 2014, a través del Centro de Estudios Tributarios de la Facultad de Derecho de la Universidad San Martín de Porres, de la cual soy miembro investigador, por lo que, consideramos que estas limitaciones a la presente investigación benefician a la administración tributaria y poder judicial, por consiguiente, perjudica al contribuyente.

## 1.7 Viabilidad de la investigación

Consideramos que la investigación fue viable por distintos elementos, como por ejemplo la variada bibliografía con la que se contó, ya que nuestro tema central del presente trabajo fue apoyado en la más autorizada doctrina nacional e internacional, así como en la jurisprudencia constitucional nacional e internacional. Por otro lado, el factor temporal y económico en el desarrollo de la presente investigación fue óptimo, pues permitió el acopio de la mayor cantidad de información práctica y de calidad, todo ello en el lapso que estimamos llevar a cabo la investigación del tema seleccionado y la redacción de la misma.

Asimismo, la metodología que consideramos adecuada para nuestra investigación fue la explicativa, ya que describimos la magnitud del concepto de poder tributario del Estado, para posteriormente definir sus límites y, con ello, establecer a través de la presente casuística si la aplicación de la norma tributaria por parte de los operadores del derecho tributario se realiza en observancia de los límites al poder tributario del Estado.

## **CAPÍTULO II: MARCO TEÓRICO**

### 2.1 Antecedentes de la investigación

De la búsqueda realizada en las distintas facultades de Derecho, tales como la Pontificia Universidad Católica del Perú, Universidad Mayor de San Marcos y la Universidad de Lima, hemos podido corroborar que el presente trabajo de investigación es único y no es similar a alguna investigación propuesta en las universidades mencionadas, para optar al título de bachiller, licenciatura, maestría o doctorado. Sin embargo, a continuación relataremos antecedentes históricos de nuestro tema de investigación, así como artículos relacionados que nos parecen importantes de compartir.

Con la instauración del artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993, en el cual se indica que el poder tributario es la capacidad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios, pudiendo manifestarse a través de los distintos niveles de Gobierno: central, regional y local; se desarrolla, de manera formal, el alcance y definición del poder tributario del

Estado Peruano; de igual manera, en el mismo artículo, se instauraron los lineamientos o principios que deberán irradiar sobre el ejercicio de poder tributario, tales como: el principio de reserva de ley, el principio de igualdad, el principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona y principio de no confiscatoriedad, todos ellos actúan como limitantes del ejercicio de poder tributario y como garantías para los ciudadanos/contribuyentes. Asimismo, a través de la Norma III del Código Tributario, la misma que al día de hoy se encuentra vigente, fueron introducidas las fuentes del derecho tributario, las cuales podemos identificarlas como punto de partida de la creación del ordenamiento jurídico tributario, sino que también forman parte fundamental del origen y evolución de la ciencia del Derecho Tributario, la cual se encuentra íntimamente ligada al ejercicio de poder por parte del Estado sobre los integrantes de una sociedad.

Como sabemos y de acuerdo a lo que hemos podido verificar en la práctica, el concepto de principios constitucionales tributarios que funcionaban como límites absolutos frente a las manifestaciones del poder tributario del Estado ya no es el mismo que se conocía, o para lo cual fue implantado, pues, tal parece que, el contenido de los principios varía según las épocas, o conveniencias; de igual manera sucede con las fuentes del derecho tributario las cuales son en la actualidad mucho más amplias, ello se debe en parte a la evolución de los Estados, su funcionamiento y fines propuestos, así como a la relación de Estados vs contribuyentes. Muestra de la relativización de los principios constitucionales tributarios podemos apreciarla en jurisprudencia administrativa y constitucional

(expuestas más adelante) donde se exponen como relativos ciertos principios, tales como el principio de capacidad contributiva, el principio de reserva de ley, principio de igualdad, entre otros.

Adicionalmente, respecto al estudio de nuestro tema de investigación y la problemática de si los límites al poder tributario del Estado son respetados, existen diversos análisis jurídicos realizados por prestigiosos tributaristas nacionales e internacionales, entre los que resalta la tesis del catedrático español Cesar García Novoa, quien en el marco de la problemática de la doctrina del principio de solidaridad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano, ha desarrollado y analizado los principios constitucionales tributarios como verdaderos límites al poder tributario del Estado, señalando que estos deben ser fuente inspiradora de la aplicación de la norma tributaria. De igual manera, el tributarista nacional Michael Zavaleta Alvarez, desarrolla y menciona la importancia de los mencionados límites en el Estado Constitucional de Derecho, dentro de su tesis sobre el problema de aplicar la “fórmula del peso” (ponderación) en los límites al poder tributario: a propósito de mal entendimiento de la “solidaridad-deber de contribuir” en el Perú.

Por ello, sobre la base de dichos artículos y recogiendo valiosa doctrina, así como importante jurisprudencia, fue que decidimos profundizar en el estudio de si los límites al poder tributario del Estado son observados por los operadores del derecho tributario. De igual manera, hemos procurado enfocarnos no solo en la aproximación del concepto de poder tributario, limitantes y análisis de estos, sino también en una

posible vía de superación al problema del manejo ilimitado de dicho poder, específicamente, en el ámbito de la aplicación de la norma fiscal, para lo cual seleccionamos una casuística que ayudará a exponer de manera clara la problemática planteada.

## 2.2 Bases teóricas

### 2.2.1 El Estado

#### 2.2.1.1 El Estado Liberal:

Según explica García Novoa (2011) la fórmula tradicional del Estado Liberal surge de la separación entre Sociedad y Estado, para ello; el orden liberal en la búsqueda de la defensa de la sociedad vs el Estado, crea mecanismos de barrera, como son la división de poderes y el principio de legalidad, quiere decir que estas medidas de separación buscan limitar el accionar del Estado en relación con el ciudadano; dicha limitación intenta incorporar al ordenamiento los derechos y libertades de los ciudadanos en aras de brindar protección a la propiedad del ciudadano.

Por otro lado, Xabier (1978) afirma: “El Estado liberal -primera manifestación del Estado de Derecho- cultivó ciertos ideales de seguridad jurídica contra un sistema de gobierno débil en comparación con los poderes de los Estados actuales” (p. 48). En este tipo de Estado se intenta construir un ordenamiento protector de situaciones

jurídicas de carácter individual, puesto que no existía un mandato que ordenara este. He ahí la diferencia entre Estado Social y Liberal, mientras el primero se encarga de asegurar el interés general, el segundo resguarda el bienestar particular, ya que tiene como principios ordenadores la libre iniciativa y la propiedad privada.

#### 2.2.1.2 El Estado de Derecho

Este tipo de Estado garantiza su poder a través de la participación popular en la creación del ordenamiento jurídico y su fórmula democrática se basa en la soberanía popular, la cual se manifiesta a través del poder constituyente, de forma tal que nos encontramos ante un tipo de Estado definido por el instrumento constitucional (García Novoa, 2011).

Sin embargo, Landa (2011) señala: “Los principios de orden legal, al fin y al cabo, sumados a los denominados principios generales del Derecho, se erigían como los máximos parámetros interpretativos en el Estado de Derecho, en donde la Constitución era considerada como una mera declaración de principios y buenas intenciones, carente de fuerza normativa y, menos aun, de supremacía jurídica” (p. 249).

#### 2.2.1.3 El Estado Constitucional de Derecho

El Estado Constitucional se caracteriza por su corte positivista, hecho que radica en la existencia misma de la Constitución, la cual le da legitimidad a este tipo de Estado. A través de la existencia de este instrumento se legitima el paso del Estado de Derecho al Estado Constitucional, que facultaba al poder legislativo a limitar el accionar de la Administración Pública vía la norma legal, sustituyéndose la soberanía parlamentaria por la soberanía de la Constitución (García Novoa, 2011). Quiere decir que para garantizar la primacía de la Constitución es necesario abandonar la idea de un Estado puramente legal, para luego pasar a ver un Estado inspirado por un conjunto de principios constitucionales.

Adicionalmente, este paso del Estado de Derecho al Estado Constitucional y Democrático de Derecho en el que la Constitución adquiere la fuerza y supremacía normativa en un ordenamiento jurídico, implica, necesariamente, la reinterpretación de los principios o parámetros interpretativos contemplados en los códigos; ello por reconocer a la Constitución como norma de normas, que vinculará todo el ordenamiento jurídico. Por tanto, las normas legales deberán rendir cuenta a ésta y sustentar su validez, en función a la mencionada carta.

Asimismo; principios, como el de legalidad deberán ser entendidos en la actualidad como una manifestación subordinada del principio de constitucionalidad (Landa, 2011).

Finalmente, compartimos lo señalado por el profesor Zavaleta (2011), cuando indica que nuestro Estado Constitucional velara por el interés colectivo, pero también reconocerá y protegerá el derecho a la propiedad. Lo cual, entendemos como una intersección que surge entre el Estado de Derecho y el Estado Social.

#### 2.2.1.4 El Estado Social y Democrático de Derecho

Como bien señala la Constitución Política del Perú del año 1993, en el artículo 43, el Perú es un Estado Social y Democrático de Derecho, de modo que debemos entender por este como aquél Estado que garantiza a sus ciudadanos los derechos fundamentales para una vida en sociedad, así como la independencia de sus instituciones que garanticen el cumplimiento de dichos derechos.

Esta definición recogida en la Constitución no busca aparcarse en el plano formal, pues la visión de un todo entre individuo y sociedad, se efectiviza a través de políticas públicas, decisiones y quehacer diario del Estado, quien lleva a cabo sus acciones en función al bienestar de la sociedad. Esta especie de retroalimentación termina por evidenciar que no puede existir el primero sin el segundo. De esta manera, el Estado Social y Democrático de Derecho, como su nombre lo indica, persigue que toda actividad realizada por parte del Estado tenga únicamente finalidad social, lo que quiere decir que los derechos y garantías de los individuos se encontrarán íntimamente ligados a los intereses y quehacer del Estado. Todo ello permitirá que el éxito de uno se vea reflejado en el otro. [Tribunal Constitucional, Sentencia N.º 0048-2004-AI/TC, fundamento jurídico N° 4 y 5].

Ahora bien, a nuestro entender y en búsqueda de una sociedad más equitativa donde imperen los principios de libertad e igualdad, el Estado deberá priorizar la protección y promoción de los derechos fundamentales, sociales y económicos de sus integrantes, esto lo dota del contenido social, mencionado líneas arriba, y supone que toda actuación de este será democrática en consecuencia de un interés general que emana de la voluntad de quienes lo eligieron.

Asimismo y en palabras de nuestro mayor intérprete de la Constitución, el Estado Social y Democrático de Derecho para el logro de sus fines requiere de elementos básicos entre los que encontramos la existencia de recursos propicios para alcanzar los planes que se tienen como Estado y por otra parte las condiciones reales que permitan la existencia de dichos recursos. Lo que a nuestro entender y del colegiado se traduce en una suerte de causa-efecto, sin menoscabar los derechos de los integrantes de la sociedad y su desarrollo social al logro de tales fines. [Tribunal Constitucional, Sentencia N° 0048-2004-AI/TC, fundamento jurídico N° 12].

Asimismo, conviene recordar que el Estado Social y Democrático de Derecho se asienta en el modelo de economía social de mercado, en ella la iniciativa privada es libre, pero es el Estado quien deberá otorgar mecanismos de garantía a la población, al igual que condiciones materiales para una vida digna, según lo señala la Constitución (Landa, 2011).

Ello quiere decir que, se le atribuye al Estado la voluntad de conformar el orden social y trabajar activamente en las relaciones de esta, a diferencia del Estado Liberal, el cual solo buscaba asegurar las garantías jurídicas. El papel del Estado Social es más intervencionista, ya que a él se incorpora obligaciones positivas de actuar y hacer en el campo económico y social, esto lo aleja de la idea del Estado Liberal, en la cual el Estado y a la Sociedad se encontraban divorciados (García Novoa, 2011).

Tenemos, entonces, al Estado Social que afirma su naturaleza solidaria e intervencionista, la cual se contrapone al Estado Liberal, que más adelante adopta la idea de Estado de Derecho, es decir, el Estado gobernado por la norma legal, emanado de la voluntad general, expresada por los representantes del pueblo, del cual hablaremos más adelante.

Asimismo, antes de hablar de la Constitución como norma jurídica vinculante, es necesario establecer los fundamentos del porque su contenido se impone a todos los poderes públicos y a los ciudadanos de un Estado. Dicha imposición es producto de la transición del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho, lo que supuso que la Constitución se erija como norma de normas, que irradie sobre todas aquellas de menor jerarquía, obligando que estas sean interpretadas de acuerdo a los principios y valores que la Carta Magna señala.

En ese sentido, la aplicación de las normas jurídicas debe partir de la Constitución, situación que se encuentra positivizada en la norma fundamental, a través del principio de supremacía constitucional, en el cual se señala que todas las normas jurídicas tendrán como principio rector a la Constitución, delimitando que ninguna norma de menor rango podrá ir en contravención de esta. De igual manera, en palabras del Tribunal Constitucional Peruano (TC) se reconoce que la Constitución como norma jurídica surge como tal de acuerdo a:

“El tránsito del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho supuso, entre otras cosas, abandonar la tesis según la cual la Constitución no era más que una mera norma política, esto es, una norma carente de contenido jurídico vinculante y compuesta únicamente por una serie de disposiciones orientadoras de la labor de los poderes públicos, para consolidar la doctrina conforme a la cual la Constitución es también una Norma Jurídica, es decir, una norma con contenido dispositivo capaz de vincular a todo poder (público o privado) y a la sociedad en su conjunto. Es decir, significó superar la concepción de una pretendida soberanía parlamentaria, que consideraba a la ley como la máxima norma jurídica del ordenamiento, para dar paso -de la mano del principio político de soberanía popular- al principio jurídico de supremacía constitucional, conforme al cual, una vez expresada la voluntad del Poder Constituyente con la creación de la Constitución del Estado, en el orden formal y sustantivo presidido

por ella no existen soberanos, poderes absolutos o autarquías. Todo poder devino entonces en un poder constituido por la Constitución y, por consiguiente, limitado e informado, siempre y en todos los casos, por su contenido jurídico-normativo”. [Tribunal Constitucional, Sentencia N° 5854-2005-PA/TC, fundamento jurídico N°3, del 8 de noviembre de 2005].

Finalmente, con la aparición de la fórmula del Estado Social y Democrático de Derecho, el interés general es producto de la existencia de un mandato constitucional que impone la consecución de finalidades colectivas. Para encontrar dicha fórmula el Estado siempre deberá tener orientación formal y real a la democracia, con ello alcanzara uno de los principales valores del Estado Social y Democrático de Derecho que es la seguridad jurídica (García Novoa, 2011).

### 1.5 Nuestra aproximación al concepto de Estado actual

Consideramos al Estado Constitucional como nuestro marco de Estado de Derecho Democrático. El Estado Constitucional es para nosotros la conjunción natural –y evolutiva- de lo que se conoce en doctrina como Estado de Derecho Formal (Estado de Derecho Democrático – Capitalista o Liberal) y Material (Estado Social). Quiere decir que nuestro Estado reconoce las libertades políticas y económicas, separación de poderes y límites al ejercicio del poder estatal. De igual manera que, reconoce nuestros deberes y derechos como integrantes de una sociedad; es proveedor de

los bienes y servicios públicos que van a favorecer la vida del individuo (Zavaleta, 2011).

## 2.2.2. La Constitución

### 2.2.2.1 La Constitución Económica del Estado Peruano

La Carta Fundamental de los Estados rige los destinos de los mismos siendo la ley de leyes y la primera de manera jerárquica, ya que prevalece sobre las demás normas del ordenamiento jurídico (Const., 1993, art. 51), como: leyes tributarias, leyes especiales, leyes orgánicas, etc.; solo por mencionar algunas.

Dicho esto, la Constitución al ser la norma cúspide dentro del ordenamiento legal de un Estado establece los principios y directrices sobre los que se deberá desenvolver la vida en sociedad. Asimismo, define las reglas materiales necesarias para la aplicación del derecho, estableciendo competencias entre los distintos niveles de poder, repartiendo capacidad legislativa y aplicativa de las normas jurídicas, definiendo la jerarquía y alcance de quien la ejerce (Danós, 1994)

En ese sentido, la Constitución como norma de aplicación directa por todos los operadores del derecho determina que el ordenamiento jurídico deba interpretarse tomando en primer lugar los preceptos constitucionales, los cuales van a ser siempre los inspiradores del razonamiento jurídico.

Asimismo, la Constitución fija disposiciones en materia tributaria de manera explícita en su artículo 74°, así como en los principios y preceptos establecidos en el artículo 2° 2 de la Constitución) que forman parte de ella y que rigen de manera obligatoria en nuestro sistema, regulándolo y fijando límites al propio Estado en la ejecución de sus actividades, garantizando así los derechos y libertades de las personas (Iannacone, 2011). Sin embargo, también lo hace de manera implícita mediante normas rectoras, como por ejemplo el Principio de Capacidad Contributiva y el Principio de Seguridad Jurídica, solo por mencionar alguna de ellas.

Por otro lado, no olvidemos que nuestra Carta Magna también incluye capítulos económicos, los cuales lejos de ser meramente referenciales conducen, en la realidad, la vida económica de nuestro Estado. Por ello, compartimos la opinión de Zavaleta (2014), quien indica que en términos jurisprudenciales los principios y valores adoptados en la Constitución son aplicados y atienden al interés general sin perder de vista derechos tan importantes como los relativos a la propiedad.

Finalmente, para nosotros la Constitución es el Estado mismo, ya que es fundamento del accionar del Estado y organizador de la vida en sociedad, lo que para Iannacone (2014) viene a ser el fundamento y comienzo normativo estructurado sobre la base de principios.

## 2.2.2 El Poder Tributario

### 2.2.3.1 El Poder Tributario del Estado

En la legislación tributaria existen diferentes apreciaciones acerca de lo que entendemos por poder tributario, en razón de ello es que consideramos importante para nuestra investigación la mención de cada uno de estas posiciones doctrinarias, así como también la delimitación por parte del Supremo interprete de la Constitución Peruana de lo que se entiende por Poder Tributario, pues en él se sustentará en buena cuenta parte de nuestra investigación.

En el caso de Perú, un sector importante de nuestra doctrina entiende el concepto de poder tributario como la facultad otorgada por la Constitución a las entidades del Estado para crear, modificar, suprimir y exonerar tributos (Danós, 1994) (Plazas Vega, 2003), circunscribiendo el Poder Tributario únicamente a la acción de “creación del tributo” como tal, excluyendo otras manifestaciones; como por ejemplo, la creación de disposiciones vinculadas a la recaudación o establecimiento de formalidades o procedimientos dirigidos al contribuyente, que no tienen que ver con la creación o reglamentación de un tributo en sí, por lo que pensamos que dicho concepto es muy restrictivo. El Poder Tributario faculta la creación de tributos, pero no sólo ello.

Otro sector de la doctrina entiende por poder tributario a la aptitud con la cual son dotados los entes estatales para la creación de normativa tributaria (Bravo Cucci, 2006). De esta concepción destacamos el hecho que es mucho más amplia que la anterior y que permite entender en mejor forma la verdadera dimensión del Poder Tributario del Estado; sin embargo, a pesar de ello, carece de la mención a la finalidad de dicha “aptitud” y el contenido de las normas a dictar, elementos que sirven para determinar sus límites.

Asimismo, encontramos conceptos de diversos autores (López y Araoz, 2012) (Sanabria, 2005) para quienes se trata de un poder soberano que tiene el Estado para “obligar” a los ciudadanos a entregar parte de su riqueza a este, claro está, dentro de los límites señalados por la ley. Consideramos que este concepto solo alcanzaría a los impuestos y contribuciones, excluyendo a las tasas, que no son una obligación impuesta por el Estado de manera unilateral al ciudadano para que entregue de manera coercitiva parte de su riqueza. Asimismo, dicho concepto excluye las manifestaciones del poder tributario no destinadas a la “entrega de recursos”, como los indicados anteriormente.

Por otra parte, encontramos un concepto más amplio que señala que esta “potestad tributaria” se atribuye no solo a la fase normativa y reglamentaria del sistema tributario, sino también a la fase aplicativa de este (Gamba, 2012). Aspecto con el cual concordamos plenamente, pero que, sin embargo, consideramos carece de

precisión terminológica al referirse al “poder tributario” como “potestad tributaria”, conceptos distintos.

Finalmente, en la doctrina también encontramos importantes opiniones que señalan al poder tributario como facultad de los entes públicos para el establecimiento de un “sistema de ingresos” (Queralt, 2001). De entenderse como “sistema de ingresos” todo aquello que permita o facilite, también, la recaudación de tributos estaríamos de acuerdo con este concepto, sin embargo, el mismo no incluye algunas clases de tributos, como las tasas cuya recaudación o exigibilidad no responde al interés del estado de generar ingresos.

Por otra parte, se observa en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional del Perú, por ejemplo en las sentencias N°0042-2004-AI/TC, N°03625-2009-PA/TC y STC N° 9165-2005-PA/TC, que trata con el mismo contenido los términos “potestad tributaria” y “poder tributario” del Estado, lo cual consideramos un error conceptual. Asimismo, advertimos en las resoluciones del supremo intérprete de nuestra Constitución que su concepto de Poder (o potestad, en sus términos) únicamente alude a la función creadora de tributos, omitiendo las demás manifestaciones o fases del Poder Tributario.

A nuestro entender, el Poder Tributario es la facultad otorgada por la Constitución a los diferentes niveles de gobierno (Central, Regional y Local) para la creación de normas de contenido tributario, que se insertarán en nuestro ordenamiento jurídico,

así como para la aplicación de las mismas, las cuales pueden tener diversas finalidades; sin embargo, el fin primordial es generar ingresos fiscales al Estado que le permitan cubrir las necesidades públicas, procurando de esta manera el bien común.

#### 2.2.3.2 Las manifestaciones (fases) del poder tributario del Estado

¿Por qué hablamos de manifestaciones (fases) del Poder Tributario del Estado? En nuestra investigación, concluimos que el poder tributario se materializa a nivel de lo que podemos entender como “fases”: la de creación del tributo, la de reglamentación del tributo, la de recaudación y competencia del tributo (Plazas Vega, 2003).

Es necesario advertir que este punto de nuestra posición se sustenta en lo señalado por el profesor colombiano Mauricio Plazas Vega, quien de forma complementaria a su concepto de poder tributario, separa este en categorías, de acuerdo a cómo es que se ejerce el Poder por cada uno de los organismos estatales, desde la creación del tributo hasta su fin en las arcas del Estado, lo que muestra una evolución importante sobre el concepto de Poder Tributario del Estado.

Efectivamente, el Poder Tributario se desarrolla o manifiesta en lo que consideramos distintas “fases”, pues éste no podría agotarse con la sola creación del tributo. Luego de creado del tributo (Poder Tributario en sí) debe reglamentarse (potestad tributaria), deben establecerse los mecanismos necesarios para la recaudación del tributo (función tributaria) y, finalmente, recaudarse (competencia tributaria).

En todas estas fases está lo que denominamos: Poder Tributario. Entendido así este concepto, nos permitirá comprender cómo es que los límites son de aplicación, no sólo en la creación del tributo, sino también en todas las fases del Poder hasta la recaudación. Claro está que, las distintas fases serán actuadas por los operadores del derecho tributario que tengan un poder originario (cuando emana de la Constitución) o delegado (cuando quien detenta dicha facultad la transfiere a un tercero, lo que normalmente ocurre en la ejecución de las fases: potestad, competencia y función tributaria).

Por otra parte, volviendo al concepto señalado, consideramos que la Constitución Política de un Estado, por la participación directa del pueblo en su creación, debe determinar qué entidades contarán con el Poder Tributario. Por ejemplo, en un Estado Social y Democrático de Derecho, como ha calificado nuestro Tribunal Constitucional al Estado peruano, a través de la Sentencia N° 0042-2004-AI/TC, el Poder Tributario emana de la Constitución (artículo 74°) y en ella se establecen los principios rectores de la tributación, así como el reparto del poder tributario en los distintos estamentos de la organización política-económica del Perú.

Asimismo, consideramos que, en toda sociedad jurídicamente organizada, el Poder Tributario es “facultad para la dación de normas tributarias”, no tanto para la creación de tributos, que resulta un concepto más restringido. Las distintas manifestaciones (fases) que atraviesa el Poder Tributario se reflejan en normas legales que se

incluyen en el Sistema Jurídico nacional, lo que justifica nuestra posición. En razón de ello, no puede hablarse del poder tributario sin mencionar la finalidad “primordial” por la cual la Constitución le ha otorgado dicho poder al Estado (entidades): la recaudación de tributos, que permitan al Estado cumplir con sus fines.

Para finalizar, queremos desarrollar nuestra investigación acerca de si los límites al poder tributario del Estado son observados en el ejercicio de poder de este, pero centrándonos en la fase aplicativa del poder, es decir, en la aplicación de la norma tributaria, la cual, en la casuística propuesta, se concreta a través de las actividades realizadas por el funcionario de la administración tributaria, quien es el llamado de ejercer en el presente caso la “función tributaria”.

### 2.2.3.3 El poder tributario del Estado y sus manifestaciones en las normas internacionales

La razón de este capítulo es indicar si el poder tributario del Estado en la actualidad, se encuentra limitado, conociendo los aspectos relevantes que inciden en esta situación y demostrando si esté trasciende a un nivel supranacional.

Como sabemos, la globalización económica ha contribuido al desarrollo social de los países y a la inserción económica de muchos Estados en vías de desarrollo, en plazos que por lo general superan los mecanismos a los que nos encontrábamos acostumbrados como sociedad. Dicho proceso, por ser dinámico implica que todos

los factores que participan en él, respondan de acuerdo a la velocidad y eficacia necesarias, implicando cambios en los sistemas de los Estados, siendo uno de los de mayor importancia el relativo al tema fiscal, solo por mencionar alguno.

Como consecuencia de la globalización se evidencian transformaciones en los sistemas internos de los Estados, así como en los sistemas internacionales, los cuales empiezan a perseguir nuevos fines como la eficiencia económica, la eficacia económica, la competencia y la atracción de capitales (Cruz Padial, 2003), sobre poniéndolos a los principios constitucionales y a las fuentes clásicas del derecho tributario, estos factores que se vienen experimentando en los sistemas fiscales, empiezan a verse reflejados en la configuración de determinados aspectos de los tributos y en la modificación de los principios en aras de la simplificación económica; replanteando así el sistema de fuentes (Gutierrez y Rodriguez, 2004a).

Algunos cambios que se vienen identificando, son los relacionados a la armonización de tipo tributario contable, según la cual se aspira a una base imponible común consolidada de los tributos de los Estados, en general, por la parte del impuesto indirecto, como es la armonización del IVA, en ese sentido se minimiza los costos fiscales y se procura la neutralidad en el sistema fiscal (Gutierrez y Rodriguez, 2004b).

Asimismo, a través de normativas dadas a nivel supranacional se tiene la intención de utilizar las normas contables armonizadas, a fin de homogenizar criterios y

políticas en aras de uniformizar prácticas financieras en los distintos Estados, situación que es de exclusiva potestad de las autoridades fiscales de cada país, quienes, de alguna manera, van cediendo parte de soberanía en la toma de decisiones de contenido fiscal y financiero, demostrando que los principios clásicos del derecho tributario están siendo alcanzados por el poder de la globalización (García Novoa, 2007a). Fenómeno que a nuestro entender, podría ser llamado relativización fiscal.

Situaciones como estas, vienen ocurriendo años atrás en el continente europeo, siendo entendida como homologación fiscal internacional (García Novoa, 2007b), o coordinación tributaria, en la que se parte de la cooperación e impulso por parte de los Estados, a fin de alcanzar una imposición global, adecuándola a determinados principios impositivos internacionales, lo que generaría un replanteamiento del concepto de Estado dentro de la comunidad internacional, limitando el poder tributario y la autonomía en la toma de decisiones de los Estados (Cruz Padial, 2003).

En ese escenario, el poder tributario de los Estados se ve mermado, puesto que solamente los órganos legislativos de los Estados son los llamados a delimitar los elementos esenciales de un tributo, enunciado que se encuentra respaldado por el principio constitucional tributario de reserva de ley, consagrado en el art. 74 de la Constitución Política del Perú.

Por otra parte, no dejemos de observar los Tratados Internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el presidente de la Republica, de los cuales hablaremos también más adelante, sin embargo, es inevitable reconocer la importancia y vigencia que cobraron estos en los últimos años, expresando acuerdo de voluntades entre los Estados, mayoritariamente en temas económicos.

Según el profesor Cabanellas (1994) se entiende por tratado: “todo acuerdo entre varios Estados concerniente a asuntos políticos o económicos, sea cualquiera la forma, y la importancia. Pero, estrictamente, se entiende por tratado el acuerdo solemne sobre un conjunto de problemas o asuntos de importancia considerable; y que se contrapone a las declaraciones, notas, protocolos y otras fuentes de convenciones de trascendencia menor” (p. 192).

Estos tratados o acuerdos que nuestro país viene suscribiendo con uno o más estados van en aumento y forman parte de la estrategia comercial, económica y política de nuestro país, el mismo que busca consolidarse ante el mundo como un país fuerte en vías de desarrollo.

Ahora, es preciso observar que estos acuerdos adoptados por los Estados tienen rango constitucional, son fuente de derecho internacional escrito y poseen una naturaleza asimilable a lo contractual, por la cual dos o más Estados miembros deciden regular cierta materia en los términos que consideren convenientes (Sacchetto, 2001a).

En razón de ello, es conocido que el derecho internacional permite libertad en forma y fondo para la estipulación de los tratados, ello quiere decir que los Estados son totalmente conscientes de la materia que desean regular y los deberes y derechos que asumirán (Sacchetto, 2001b), sin embargo, las normas de estos acuerdos internacionales conservaran su eficacia en el ordenamiento interno de los Estados contratantes hasta que dejen de ser eficaces en el ordenamiento internacional.

## 2.2.4 LOS LÍMITES AL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO

### 2.2.4.1 ¿Qué entendemos por límites al poder tributario del Estado?

De lo dicho anteriormente, se entiende que el Estado tiene legítimamente el poder tributario (en todas sus manifestaciones) para la obtención de recursos que le permitan cumplir con sus fines, sin embargo, dicho poder, tal como ha reconocido nuestro Tribunal Constitucional, en Sentencia N.º03625-2009-PA/TC, no puede ejercerse de manera ilimitada, por lo que toda actuación tributaria estatal tendrá parámetros a seguir reconocidos por el Derecho.

Los límites al poder tributario del Estado, de acuerdo con el profesor Danós (2006) constituyen: “pautas o reglas de orden formal y material a las que deben sujetarse los poderes públicos en el ejercicio del poder tributario o en la aplicación de los tributos” (p. 136). A nuestro entender y en la actualidad, tanto en la dación,

reglamentación, y aplicación de algunas normas tributarias se ha incurrido en la inobservancia de la Constitución y sus preceptos, que han generado en la actualidad efectos negativos que van desde la posible violación a los principios constitucionales tributarios como el principio de reserva de ley, principio de legalidad, principio de seguridad jurídica; solo por citar algunos ejemplos, que más adelante desarrollaremos a detalle, apoyándonos en una casuística que describirá el problema de fondo.

A partir de estos datos es que se quiere advertir al operador jurídico (tanto legislador y demás entes encargados de aplicar el derecho) el deber de observancia de la Constitución a través de sus reglas materiales como fuente suprema de derecho, categoría que le otorga carácter vinculante, alejándolo de la idea que la Constitución es una mera norma política cuyo contenido es una recomendación a tomar en cuenta.

Dicha expresión, surge a partir del pronunciamiento de nuestro Tribunal Constitucional, respecto de la función y alcance de la Constitución en nuestro Estado:

“(…) El tránsito del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho supuso, entre otras cosas, abandonar la tesis según la cual la Constitución no era más que una norma política, esto es, una norma carente de contenido jurídico vinculante y compuesta

únicamente por una serie de disposiciones orientadoras de la labor de los poderes públicos, para consolidar la doctrina conforme a la cual la Constitución es también una Norma Jurídica, es decir, una norma con contenido dispositivo capaz de vincular a todo poder (público o privado) y a la sociedad en su conjunto. De ahí pues que con acierto pueda hacerse referencia a ella aludiendo al “ Derecho de la Constitución”, esto es, al conjunto de valores, derechos y principios que, por pertenecer a ella limitan y delimitan jurídicamente los actos no solo de los poderes públicos sino también de las personas. Bajo tal perspectiva, la supremacía normativa de la Constitución se encuentra recogida en sus dos vertientes: tanto la objetiva, conforme a la cual la Constitución preside el ordenamiento jurídico (artículo 45) o de la colectividad en general (artículo 38) puede vulnerarla válidamente (...). (Tribunal Constitucional. Sentencia N.º 1317-2008-PHC/TC, fundamento jurídico N° 8 y 9). De esta manera, podemos concluir que la obligatoriedad del respeto de las normas constitucionales es inmediata a todos los ciudadanos del Estado.

Es por ello que, a lo largo de este capítulo, haremos una breve revisión de los principales límites al poder tributario del nuestro Estado, entre los que mencionaremos a los principios constitucionales tributarios (formales y materiales), así como a las fuentes clásicas del Derecho Tributario (las normas tributarias, la jurisprudencia, la doctrina y los tratados internacionales).

#### 2.2.4.2 Los principios constitucionales tributarios de la Constitución Política de 1993

En el Perú, la doctrina y la jurisprudencia reconocen la existencia de dos categorías de principios tributarios, según estos se encuentren o no recogidos en el texto Constitucional: Los principios explícitos y los principios implícitos.

Los principios explícitos, que limitan el poder tributario, son los que se encuentran de manera formal en el artículo 74<sup>o</sup> de la Constitución peruana, los cuales son: reserva de ley, no confiscatoriedad, igualdad y respeto a los derechos fundamentales de las personas.

Por otra parte, los principios implícitos, que limitan el poder tributario, son los que se derivan del propio texto constitucional, cuentan con carácter material y se encuentra recogidos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, estos son, entre otros, los principios de: legalidad, capacidad contributiva y seguridad jurídica en materia tributaria.

Es importante destacar que, tanto los principios implícitos como explícitos tienen el mismo reconocimiento constitucional; condición otorgada por nuestro mayor intérprete de la Constitución, a través de sentencias, como por ejemplo la N.º 047-2004-AI/TC, limitando y delimitando el acto de creación, reglamentación y aplicación de las normas tributarias (Gamba, 2011).

Basadas en ello, podemos afirmar que las dos categorías de principios tienen la misma jerarquía y fuerza ante el Estado, siendo así límites al poder tributario, obligando a quien crea la norma tributaria, tanto a quien ejerce la función reglamentaria, la función recaudadora y la competencia tributaria – todas estas manifestaciones (fases) del poder tributario del Estado.

Adicionalmente a lo ya señalado, sobre los Principios Tributarios como límites a la actuación de los poderes públicos y su condición de garantía frente a los ciudadanos, compartimos la opinión del Dr. Gamba (2011) respecto que:

Los principios tributarios limitan todas las decisiones de todos los poderes públicos, sean estas normativas (incluyendo la potestad reglamentaria) o aplicativas. Ello implica que tales decisiones no pueden “afectar” o “vulnerar” el contenido esencial de los valores protegidos por los principios tributarios. Así lo tiene señalado expresamente el último párrafo del art. 74 de la Constitución, según el cual “no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de los que establece el (referido) artículo”. Esta consideración especial determina que todos los ciudadanos, solo pueden ser llamados a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos dentro de los límites impuestos por tales valores constitucionales. De ahí, que se sostenga con acierto que los principios tributarios, al mismo tiempo que son

límites a los poderes públicos, también constituyen derechos de los particulares. (p. 428, 429)

Entonces, la Constitución Política del Perú al reconocer los diversos principios tributarios que actúan como límites al poder tributario del Estado, principalmente recogidos en su artículo 74°, señala que el Estado deberá ejercer la potestad tributaria (entendemos, “poder tributario”) respetando los principios de reserva de ley, igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Asimismo, señala que ningún tributo podrá tener carácter confiscatorio (Const., 1993, art.74).

Finalmente, antes de desarrollar de manera más amplia los dos principios constitucionales, sobre los cuales, en buena cuenta, se sustentara gran parte nuestra investigación, es necesario hacer una descripción de “todos” los principios, tanto formales y materiales, así como las fuentes del Derecho Tributario, por considerarse todos estos como límites al poder tributario del Estado y garantías del contribuyente frente a la administración tributaria.

#### 2.2.4.2.1 Principio de no confiscatoriedad

Podemos afirmar que el principio de no confiscatoriedad es la prohibición de creación de figuras o mecanismos tributarios que afecten más de lo que puedan soportar las rentas del contribuyente, de manera tal que originen un detrimento excesivo en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sin embargo,

es importante mencionar algunas consideraciones en torno a este principio constitucional.

En el Perú, el art. 74° de nuestra Constitución Política señala que ningún tributo puede tener carácter confiscatorio, a la vez, el artículo 70° del mismo texto reconoce de manera expresa la propiedad, declarándola inviolable (Const., 1993, art. 70).

De tal afirmación, podemos deducir que ningún tributo podrá tener carácter expropiatorio, ni podrá afectar nuestro patrimonio de manera tal que se perciba la vulneración a nuestro derecho de propiedad, de lo contrario, este devendría en inconstitucional.

#### 2.2.4.2.2 Principio de Reserva de Ley

Nuestra Constitución Política reconoce que los tributos se crean modifican, derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por Ley o Decreto Legislativo, esto, en caso de delegación de facultades. Asimismo, establece que los aranceles y tasas se regularán mediante Decreto Supremo (Const., 1993, art. 74).

La jurisprudencia y la doctrina, enseñan por reserva de ley, que todos los aspectos relevantes en torno al tributo deben encontrarse descritos en la ley o en una norma con rango similar, siendo creadas por la entidad competente, salvo algunas excepciones, mediante delegación de facultades.

Por lo tanto, es en la ley donde deben establecerse todos los elementos esenciales del tributo, tales como: los sujetos, el hecho generador, la base imponible y la alícuota; pudiendo dejar las generalidades y aspectos complementarios del tributo bajo la facultad de la autoridad a la que se delegue la potestad tributaria.

Asimismo, el Tribunal Constitucional, mediante Sentencia N° 1837-2009-PA/TC, ha señalado que, el principio de reserva de ley consiste en que la creación, modificación, exoneración y derogación de tributos quedará exclusivamente reservada para ser actuada mediante una ley; ello teniendo como fundamento la fórmula histórica “*no taxation without representation*” la cual indica que los tributos serán establecidos por los representantes de los obligados a contribuir.

De igual manera dicho colegiado, a través de la misma sentencia (N° 1837-2009-PA/TC) afirmó que este principio en el Perú es considerado prima facie, es decir, una “reserva relativa”, salvo en algunos casos especificados en la ley; por lo tanto, será absoluta de manera expresa y podrá ser relativa, en tanto la creación, modificación, derogación y exoneración tributaria se pueda realizar previa delegación de facultades, mediante decreto legislativo.

Por otro lado, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha destacado que:

“Este Tribunal, sin embargo, advierte que estas exigencias deben ser analizadas en cada caso concreto y dependiendo de la naturaleza del tributo, pues el contenido

material de la reserva de ley requerirá una concretización singular en atención a la naturaleza y objeto de cada cobro tributario. Esta determinación o intensidad de la reserva se logra cuando se parte de un análisis de la reserva de ley tanto en su extensión horizontal como vertical” (Tribunal Constitucional. Sentencia N° 2762-2002-AA/TC, fundamento jurídico N° 9).

Por lo tanto, de lo dicho por el Tribunal podemos concluir que la misma ley puede admitir, excepcionalmente, en cuanto a la creación del tributo, la derivación al reglamento, siempre que este se sujete a los parámetros establecidos por ley; es en dicho sentido que mediante la delegación de facultades se deberá establecer un marco referencial ya sea este mínimo o máximo de los aspectos a regular por el Poder Ejecutivo; pero de ninguna manera se admitirá la delegación incompleta o en blanco de facultades; eso vulneraría el principio de reserva de ley.

#### 2.2.4.2.3 Principio de igualdad

La Constitución Peruana reconoce el derecho a la igualdad ante la ley, señalando que, ninguna persona podrá ser discriminada por razones de sexo, raza, religión, condición económica, o de cualquier otra índole (Const., 1993, art. 2, inc.2).

Igualdad significa que todos las personas gozamos de los mismos derechos sin distinción alguna, y, por lo tanto, esta afirmación la podemos proyectar a cualquier ámbito de nuestra vida en sociedad. Dicho esto, podemos entender que igualdad

ante la ley no solo consiste en gozar de las mismas atribuciones con las que cuentan todas las personas frente a ésta, sino también la posibilidad de brindar un trato igualitario a los sujetos frente a una misma situación o hecho de carácter tributario. Sin embargo, no es este el alcance del principio de igualdad en materia tributaria. Al referirnos a la igualdad en derecho tributario debemos entender que “todos tienen el deber de soportar equitativamente las cargas” (Medrano, 1987, p. 91).

Adicionalmente, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en las sentencias N°. 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC, considera que el artículo 2° inciso 2 de la Constitución no implica tratamiento uniforme para todos, es decir, este derecho de igualdad es un límite ante el trato discriminatorio, en cuanto el juicio de distinción no se sustente en bases razonables, objetivas y verificables. Por lo que, todo tratamiento desigual para ser considerado inconstitucional deberá incidir en la ausencia de criterios razonables.

En concordancia con el art 103 de la Constitución, el TC también ha declarado:

“(…) El derecho a la igualdad, en efecto, no solo se proyecta prohibiendo tratamientos diferenciados, sin base objetiva y razonable, en el contenido normativo de una fuente formal del derecho, sino también en el momento de su aplicación. Ella se ha de aplicar por igual a cuantos se encuentren en una misma situación, quedando proscritas, por tanto, diferenciaciones basadas en condiciones personales o

sociales de sus destinatarios, salvo que estas se encuentren estipuladas en la misma norma. Impone, pues, una obligación a todos los órganos públicos de no aplicar la ley de manera distinta a personas que se encuentren en casos o situaciones similares. Esta dimensión del derecho a la igualdad vincula, esencialmente, a los órganos administrativos y jurisdiccionales, los que son los llamados a aplicar las normas jurídicas (...)"

A tenor de lo dicho por el Tribunal Constitucional, el principio de igualdad en materia tributaria se encuentra estrechamente vinculado al principio de capacidad contributiva, a efectos de que la carga tributaria que ha de soportar los sujetos contribuyentes sea proporcional a su capacidad económica, así lo señalan, nuevamente, las sentencias N.º. 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC. De igual modo, los mencionados documentos, indican que estos principios se vinculan al momento del reparto de la carga tributaria, puesto que se realizara de forma tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales, recayendo el tributo donde exista riqueza que se pueda de gravar.

Dicho principio, al ser un tanto complejo, vuelve a ser interpretado por el TC a través de la Sentencia N.º. 5970-2006-PA/TC, la cual señala que el derecho a la igualdad tiene dos facetas: la igualdad ante la ley e igualdad en la ley; por la primera se entiende que la norma será aplicable para todos los que se encuentren bajo un mismo supuesto descrito en la norma, por la segunda, se entenderá que un órgano

no podrá cambiar de manera discrecional sus decisiones en casos sustancialmente iguales sin antes sustentar de manera razonable tal decisión.

Finalmente, este será un límite a la potestad tributaria del Estado, en vista que no deberá permitir la existencia de situaciones diferenciadas entre contribuyentes del impuesto, cuando estos cuenten con la misma capacidad contributiva.

#### 2.2.4.2.4 Principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona

Como podemos ver, el respeto a los derechos fundamentales de la persona no solo se encuentra consagrado en el artículo 2°2 de la Constitución Política del Perú, sino también en el artículo 74° del mencionado texto constitucional, en este se impone de manera concreta como límite a la potestad tributaria del Estado (entendemos como poder).

La inclusión expresa en el artículo 74° de la Constitución del respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona (desarrollados en el artículo 2°.2) de la Constitución, evitará, que se tengan a los derechos fundamentales como simples parámetros a tomar en cuenta de manera opcional (sujeta a la interpretación del legislador o la Administración), sino que al remarcarse en el artículo 74° se obliga a su estricta observancia y sujeción. Obsérvese que dicha precisión no debería hacerse ya que toda actuación deberá llevar implícita la obligación de respeto a los derechos fundamentales de la persona, sin necesidad de remarcarlo en otro artículo.

Al respecto, este principio se encuentra conformado por todos los derechos fundamentales del hombre, los cuales gozan de reconocimiento en nuestra Carta Magna y que serán ejercidos sin distinción. Estos derechos al tener categoría constitucional podrán ser oponibles ante cualquier entidad del Estado, sin importar su jerarquía o la fase en que este ejerza su poder tributario (poder tributario, potestad tributaria, competencia tributaria o función tributaria) (Villegas, 2011).

Entiéndase que las facultades concedidas por la ley en favor del contribuyente establecen también obligaciones a las entidades que detentan el poder tributario, las cuales en su afán de lograr una mayor recaudación en beneficio del Estado suelen prescindir del respeto a los derechos del contribuyente.

Por su parte, el Tribunal Constitucional, a través de la Sentencia N° 04168-2006-PA/TC, ha señalado que los derechos fundamentales de la persona son oponibles frente al ejercicio de poder del Estado; sin embargo, estos no podrán ser oponibles ante este en todos los casos, ya que frente a ciertas situaciones deberá haber un ejercicio de ponderación, limitando o anteponiendo un derecho fundamental sobre otro, de su misma jerarquía, que en una circunstancia determinada se encuentre más afín a los fines perseguidos por el Estado y su Constitución.

#### 2.2.4.2.5 Principio de legalidad

Nuestra Constitución Política reconoce que los tributos se crean modifican, derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo, esto, en caso de delegación de facultades. Asimismo, establece que los aranceles y tasas se regularán mediante decreto supremo (Const., 1993, art. 74).

De dicho texto, el Tribunal Constitucional interpreta por principio de legalidad que sólo se podrán establecer tributos con sujeción y arreglo a ley; toda normativa tributaria que no se ajuste a lo señalado en el art. 74º de nuestra Constitución será inconstitucional, por tanto ilegítima. A su vez, señala que este principio constituye una garantía para el contribuyente, ya que al ser las leyes creadas por sus representantes (el Congreso) se puede deducir su aceptación (Medrano, 1987).

Por su parte, el TC establece que: “mientras el principio de legalidad es la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que regulan el ejercicio de estas; el principio de reserva de ley es la determinación constitucional que impone la regulación, solo por ley, de ciertas materias” (Tribunal Constitucional, Sentencia N° 0042-2004-AI/TC, fundamento jurídico N° 9).

Finalmente, coincidimos con el TC cuando indica, mediante las sentencia N°. 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC (Acumulados), que este principio tiene una función de garantía individual y plural; la primera se encarga de fijar los parámetros que los entes estatales deberán respetar al momento de ejercer su poder tributario, evitando, así, posibles intromisiones dentro de los espacios de libertad de los ciudadanos; y,

es plural al garantizar la democracia en todos los procedimientos que persigan finalidad recaudatoria.

#### 2.2.4.2.6 Principio de Capacidad Contributiva

Como bien sabemos, este principio se encuentra en la categoría de principio tributario implícito, el cual a nuestro entender, viene a ser el límite más importante y eficaz frente al ejercicio del poder tributario del Estado. Ya que, este es un indicador de riqueza con la que cuenta el contribuyente, revelando así en qué medida este va a poder soportar la carga tributaria.

Consideramos a este como una de las garantías más importantes con las que cuenta el contribuyente, puesto que, la capacidad contributiva justifica el reparto justo de las cargas tributarias y es sobre el cual se va apoyar nuestro sistema de recaudación tributario. Lo cual quiere decir que deberá tributar todo aquel que cuente con capacidad contributiva.

Por lo tanto, y siguiendo el concepto del profesor alemán Tipke (2002), el cual desarrolla una definición respecto de lo que entendemos por capacidad contributiva, aún cuando el texto señale “capacidad económica”, indicando que todos deben de contribuir con el pago de impuestos de acuerdo al importe de sus rentas, en la medida que este exceda el mínimo vital y no deba ser utilizado para cubrir otras obligaciones de carácter ineludible.

Es importante mencionar que, si bien, el principio de capacidad contributiva al igual que los otros principios tributarios posee un concepto indeterminado, puede ser desarrollado y determinable en algunos casos, con la finalidad que sirva como marco de garantía frente a la actuación del Estado en materia tributaria.

Tal como lo mencionamos, el Tribunal Constitucional, mediante la Sentencia N° 033-2004-AI/TC, ha desarrollado el concepto de capacidad contributiva, entendiéndose este como la aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, dicha aptitud se encontrará respaldada por hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) los cuales después de ser evaluados y sopesados por el legislador, podrán ser considerados como hecho imponible.

Del mismo modo, el Tribunal Constitucional expresa en la misma jurisprudencia que, la capacidad contributiva y el hecho imponible se encuentran íntimamente relacionados, pues solo podrá existir tributo donde exista riqueza, el cual no podrá exceder los límites de la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación, de esta manera se encontrará legitimado el tributo y se respetara el criterio de justicia tributaria.

De lo dicho en líneas anteriores, concluimos que el principio de capacidad contributiva se constituye como límite frente a la fase de poder tributario en sí, como creador de tributo, puesto que el legislador al diseñar la hipótesis de incidencia del

tributo deberá tomar en cuenta al sujeto pasivo de la obligación tributaria, siendo este el que cuente con la capacidad contributiva necesaria para poder encontrarse dentro del supuesto señalado en la ley. De no observar dicho principio tributario, el tributo podría ser considerado inconstitucional.

#### 2.2.4.2.7 Principio de seguridad jurídica

El principio que nos merece las siguientes líneas es reconocido, por la jurisprudencia y la doctrina, como principio material, ya que el mismo no se encuentra positivizado en nuestra Carta Magna, sino que su legitimidad yace implícita en la misma, condición que no le resta importancia o jerarquía frente a otros principios tributarios, establecidos de manera expresa en la Constitución. Para comprender la acepción y utilidad de este principio debemos empezar por entender su significado, para luego llevarlo al plano del Derecho.

La Seguridad Jurídica, según la Real Academia Española (RAE) es “cualidad del ordenamiento jurídico que implica la certeza de sus normas y, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación”.

Entonces, la seguridad jurídica, de la cual nos habla la RAE, la debemos entender como un valor intrínseco del ordenamiento jurídico y por consiguiente del Estado de Derecho, el cual tiene como finalidad generar confianza y tranquilidad entre los integrantes de la sociedad respecto al contenido de la normatividad aplicable en ella.

Por otra parte, el profesor argentino Alterini (1993) entiende el concepto de seguridad como una aspiración propia del hombre, la cual consiste en saber a qué atenerse en sus relaciones con los demás, pero “cuando a esa seguridad la adjetivamos de “jurídica”, estamos pensando en la idoneidad del Derecho para lograr ese saber a qué atenerse” (García Novoa, 2013, p. 21). Ello quiere decir que, la gestión realizada por los agentes del derecho frente al administrado debe traducirse para este último en confianza, ya que a través del principio de seguridad jurídica y su función garantista, podemos tomar conocimiento de cuáles serán las reglas de Derecho y como se aplicarán.

Asimismo, el profesor del Busto (1995) nos indica que la seguridad jurídica tiene dos aspectos bien diferenciados, el primero objetivo, referido a la creación de orden social y por otra parte el aspecto subjetivo, el cual es percibido por las personas en relación al respeto que se debe tener a los derechos de estas y las consecuencias que conllevan a la vulneración de dichos derechos.

Nuevamente el Dr. García Novoa (2006) nos explica que la seguridad jurídica es la seguridad consistente en la existencia misma del Derecho y de la existencia de un orden jurídico como garantía de seguridad.

Mientras, en palabras de nuestro máximo intérprete de la Constitución, la seguridad jurídica es un principio contenido de manera implícita en nuestra Constitución Política del Perú de 1993 que indica:

“el principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predecibilidad de las conductas (en especial, la de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone “la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cual ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho (STCE 36/1991, FJ5)”. (Tribunal Constitucional, Sentencia N° 0016-2002-AI/TC, fundamento jurídico N°3).

En efecto, los conceptos y las manifestaciones de la seguridad jurídica que hemos descrito son diversos pero tienen un punto de encuentro muy importante que es la “confianza”, la cual ha sido citada en diversa jurisprudencia española, indicando: “(...) al decir que el principio de seguridad jurídica protege la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles (...)”. (Tribunal Constitucional Español, Sentencia Nro. 150/1990, fundamento jurídico Nro.8)

(Tribunal Constitucional Español, Sentencia Nro. 182/1997, fundamento jurídico Nro.11).

#### 2.2.4.3 Las normas tributarias

Dentro de las reglas de orden formal a las que deben ajustarse los diferentes poderes del Estado, encontramos a las normas tributarias las cuales se encuentran conformadas en parte por las leyes tributarias y por las normas de rango equivalente, las primeras, como sabemos, son dadas por el órgano titular del poder tributario, mientras que las segundas surgen como consecuencia de la delegación de facultades proveniente de la entidad que ostenta la titularidad del poder tributario a otra entidad que no cuenta con esta, ejemplo de estas normas son los decretos legislativos, señalados en la Constitución Política del Perú en el artículo 74º.

Como bien lo señala la doctrina, la ley tributaria es norma escrita encargada de vincular al contribuyente y al Estado estableciendo deberes y obligaciones de índole fiscal entre ambos; es por excelencia fuente primaria en derecho tributario, aparte de la Constitución, pues es la norma encargada de describir los elementos esenciales del tributo y la única capaz de crearlo; por ende brinda seguridad jurídica (Simon, 2001).

Asimismo, dentro del grupo de normas tributarias también encontramos las normas reglamentarias y decretos supremos de carácter tributario, que sin tener la categoría

de las mencionadas anteriormente, cumplen funciones importantes dentro de la normatividad tributaria, condicionando hasta en algunos casos la vigencia de la misma ley a la promulgación de estas.

Tanto los decretos supremos, como las normas reglamentarias, son normativa subordinada y dictada por el órgano ejecutivo, siendo promulgadas con la finalidad de interpretar, complementar, sustituir, modificar y hasta extinguir los alcances de las leyes tributarias. Adquieren importancia debido a que logran solucionar en la práctica de manera inmediata las inconsistencias de las leyes en materia tributaria.

Finalmente, a manera de conclusión podemos señalar que en el ejercicio de la potestad, competencia y función tributarias antes descritas en el presente trabajo deberá ejercerse en atención a las normas tributarias como límites al poder Estado. Siendo ello así, como ejemplo, podemos señalar que, los Decretos Supremos deben sujetarse al mandato de la Ley, las Resoluciones de Superintendencia al mandato de los Decretos Supremos y de la Ley.

#### 2.2.4.4 La jurisprudencia

Es considerada también como límite al poder tributario del Estado, la jurisprudencia vinculante de alcance general proveniente de los fallos y resoluciones uniformes emitidos por los tribunales, la cual surge como consecuencia de la búsqueda de una

solución frente a problemas de interpretación de nuestras normas jurídicas en un caso en concreto.

Este conjunto de decisiones judiciales persigue influenciar en las decisiones de los operadores del derecho tributario frente a un caso determinado (Tarek, 2011).

#### 2.2.4.4.1 Jurisprudencia judicial y constitucional

De acuerdo a la definición de nuestro Código Tributario (2007), se entiende por jurisprudencia judicial y constitucional a las reiteradas interpretaciones de las normas jurídicas realizadas por parte de los tribunales de justicia, convirtiéndose estos fallos firmes y uniformes en fuentes del Derecho en General, sin embargo, en el ámbito Tributario constituirán una fuente del Derecho en la medida que su contenido sea vinculante.

Entiéndase que este tipo de jurisprudencia emana de las resoluciones emitidas de nuestro mayor intérprete de la Constitución, así como también de la Corte Suprema de Justicia en los denominados Plenos Casatorios. En tal sentido, la jurisprudencia así entendida constituirá un límite al ejercicio del Poder Tributario del Estado (especialmente en el ejercicio de la potestad, competencia y función tributarias).

#### 2.2.4.4.2 Jurisprudencia Administrativa

La jurisprudencia en materia tributaria, es aquella proveniente de los fallos y resoluciones emitidos por el Tribunal Fiscal. Dicho esto, entendemos que la jurisprudencia de la que hablamos es de carácter administrativo, por lo tanto no podrá establecer precedente vinculante, como sí lo establecen algunas resoluciones del Tribunal Constitucional, las cuales tienen un efecto obligatorio frente a toda persona y entidad que conforma el Estado Peruano.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal, que hace su vez de máxima instancia a nivel administrativo, sí vincula sus resoluciones en última instancia a sus órganos conformantes de la administración tributaria, dándole la categoría de jurisprudencia de observancia obligatoria, la cual es señalada en el artículo 154° del Código Tributario.

#### 2.2.4.5 La doctrina

Es la encargada de interpretar y expresar el sentido de la norma tributaria, la cual debido a su alto contenido técnico resulta en ocasiones difícil de comprender. Es en ese sentido que la doctrina jurídica busca darle solución al problema de interpretación de la norma; sin embargo a veces termina criticándola atribuyéndole poca claridad y vacíos a la norma jurídica tributaria.

Por otra parte, la doctrina no constituye regla, pues no siempre guarda una misma posición entre los autores, generando con ellos distintas corrientes de pensamiento.

En tal sentido, al no constituir una fuente del Derecho Tributario (por carecer de carácter vinculante) no constituiría un límite al Poder Tributario del Estado.

#### 2.2.4.6 Los tratados internacionales

Los Tratados Internacionales aprobados por el Congreso y refrendados por el Presidente de la República, en vigor, forman parte del ordenamiento jurídico interno. (Const., 1993, art. 55).

Asimismo, se ordena en nuestro texto constitucional que los tratados que creen, modifiquen o supriman tributos deberán ser aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el Presidente (Const., 1993, art. 55). Los tratados o convenios internacionales forman también parte del derecho internacional escrito y del derecho interno, poseen fuerza vinculante y por tanto son de obligatorio cumplimiento para los Estados que se adhieren a estos y para los miembros que conforman los mismos.

Estos instrumentos son acuerdos escritos entre dos o más Estados que buscan regular una determinada materia, comprometiéndose a regirse por los términos señalados dentro de este (Sacchetto, 2001). Si bien contamos con los Tratados Internacionales como límites al poder tributario del Estado, existen otros instrumentos internacionales que surgen como consecuencia de la globalización económica; tales como el Modelo de Convenio OCDE y los Comentarios al Convenio

OCDE, claro está que, estos instrumentos no deben ser valorados de igual manera que un verdadero tratado, pues no tienen carácter normativo y su función está orientada a la interpretación de los convenios y a la recomendación de los mismos.

Sin embargo estos instrumentos a pesar de no contar con fuerza vinculante poseen cierta efectividad. Efectivamente, si bien el Modelo de Convenio OCDE y sus Comentarios no son de carácter vinculante para nosotros, si es importante mencionar que están adquiriendo fuerza o están influenciando la posición del tribunal fiscal respecto a temas puntuales de la interpretación de los Convenios celebrados por el Perú, sustentados en dicho modelo.

Un caso particular se presenta en el Régimen de Precios de Transferencia peruano, ya que el Artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que para la interpretación de las disposiciones de dicho artículo, serán de aplicación las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE, en tanto las mismas no se opongan a las disposiciones aprobadas por la citada Ley.

### 2.3 Definiciones de términos básicos

A lo largo de nuestra investigación encontramos muchos términos claves, sobre las cuales gira gran parte del presente trabajo. Siendo las más importantes son las mencionadas a continuación:

Poder: “facultad para hacer o abstenerse o para mandar algo. Potestad. Imperio. Mando. Jurisdicción. Atribuciones. Fuerza, potencia, vigor, fortaleza. Capacidad. Posibilidad. Facultad que una persona da a otra para que obre esta en su nombre y por cuenta de aquella. Documento o instrumento en que consta esa autorización o representación. Posesión o tenencia actual; como al decir que tal cosa o asunto se encuentra en poder de quien se nombra. Autoridad. Gobierno. Superioridad, hegemonía (...)” (Cabanellas, 1979, p. 284).

Principio: “Primer instante del ser, de la existencia de una institución o grupo. Razon, fundamento, origen. Causa primera. Máxima, norma guía. En plural: los principios son las bases o rudimentos de una ciencia o arte.” (Cabanellas, 1979, p. 412).

Principio de legalidad: “la fidelidad a la ley o a la depuración jurídica de la actuación ofrecen modalidades muy diversas en distintas ramas jurídicas, que imponen su tratamiento independiente. (...) En Derecho Procesal. Representa la observancia de las leyes de procedimiento, en cuanto a su forma, por la impugnación posible en otro caso para anular lo actuado y reiterar adecuadamente lo desconocido u omitido; y, en cuanto al fondo, la resolución conforme a las normas legales en cada caso pertinente, con la posibilidad también, para quien sea agraviado, de apelar o recurrir en la forma autorizada por las normas de enjuiciar.” (Cabanellas, 1979, p. 414).

## **CAPÍTULO III: FORMULACIÓN DE HIPÓTESIS**

### **3.1 Hipótesis principal**

Consideramos que no siempre los límites al poder tributario del Estado son observados en el accionar de los operadores jurídicos tributarios, pues las directrices (principios constitucionales tributarios y fuentes del derecho tributario) que garantizan y protegen los derechos de los ciudadanos/contribuyentes se ven suplantados, en la práctica, por una motivación cien por ciento recaudatoria; demostrando que nuestro Estado en el logro de sus objetivos de “bienestar general” puede vulnerar diversos derechos fundamentales de los contribuyentes, por consiguiente, esta forma de actuar de parte de los operadores tributarios, principalmente, de Sunat genera un escenario de indefensión e incertidumbre entre los integrantes de una sociedad, los cuales apoyan al Estado a sobrellevar el gasto público.

### 3.2 Hipótesis secundarias

- a) Consideramos que son vulnerados los derechos fundamentales de los contribuyentes a través de la actuación de los operadores tributarios, principalmente, la Sunat. Muchas veces, en razón al desconocimiento del contenido de lo que son los límites al poder tributario del Estado; ya que, solo teniendo claros los conceptos de poder tributario y límites al poder tributario, la actuación de la administración tributaria y otros entes relacionados se realizarán en plena concordancia a la Constitución y al Derecho.
  
- b) El manejo ilimitado del poder tributario por parte de la Sunat, el cual se traduce en la interpretación incorrecta de la ley, en la aplicación ilimitada de la discrecionalidad y la priorización de distintos principios frente a los principios constitucionales tributarios; se debe a la motivación o priorización de ampliación de la base tributaria, así como el interés desmedido, por parte de la SUNAT, de alcanzar sus objetivos como institución.
  
- c) La incorrecta aplicación de la norma tributaria por parte de los operadores del derecho tributario, genera incertidumbre en los contribuyentes, provocando la sensación de encontrarnos ante un ordenamiento tributario oscuro y ambiguo. De igual forma, en el plano jurisdiccional frente a la administración tributaria, los contribuyentes nos vemos nuevamente indefensos en la medida que

principios básicos de la función jurisdiccional se ven inobservados, como el principio de imparcialidad e independencia de los jueces y tribunales.

## **CAPÍTULO IV: DISEÑO METODOLÓGICO**

### 4.1 Tipo de investigación

El diseño metodológico utilizado en el presente trabajo de investigación consiste en un diseño no experimental, ya que hemos tomado como base de estudio las investigaciones previas y desarrollo del análisis de los principios tributarios y fuentes del derecho tributario que se ven vulnerados, frente a la actuación ilimitada del poder tributario del Estado, por parte de la administración tributaria y otros operadores del derecho tributario.

### 4.2 Nivel de investigación

Nuestro trabajo de investigación por ser de tipo explicativo/descriptivo, lo realizamos a partir de la teoría de los principios tributarios constitucionales y las fuentes del derecho tributario peruano, demostrando que estos principios y reglas, conocidos

como límites al poder tributario, en la práctica no son respetados por los operadores del derecho tributario.

#### 4.3 Método de investigación

En el presente trabajo de investigación se ha utilizado el método analítico y deductivo, puesto que, partimos de la teoría sobre los límites al poder tributario del Estado, concluyendo si es que en la realidad estos son observados o no en la aplicación del poder tributario del Estado.

#### 4.4 Diseño de investigación

El diseño de la investigación cuenta con un enfoque cualitativo, pues se basa en un análisis crítico y descriptivo de las variadas teorías de poder tributario, así como de los diversos enfoques respecto a las manifestaciones de este. Interpretamos a los principios constitucionales tributarios y a las fuentes clásicas del derecho tributario como verdaderos límites al poder tributario del Estado; demostrando, a través del estudio de seleccionada casuística, nuestra hipótesis y planteando una posible solución al problema.

#### 4.5 Aspectos éticos

Toda la información recopilada que ha servido para realizar el presente trabajo de investigación se encuentra debidamente citada; en consecuencia, exento de plagio, pues respeto la propiedad intelectual y los derechos de autor. Finalmente, señalar que me corresponde las ideas vertidas en la presente investigación, por lo que el significado o contenido de las mismas son de exclusiva responsabilidad de la autora.

## **CAPÍTULO V: CASO SENOR TZA YAP SHUM Y EL ESTADO PERUANO**

### **5.1 Historia procesal**

Después de haber expuesto las manifestaciones del poder tributario del Estado y haber concluido que este no se agota con la creación de normativa jurídica tributaria, sino que también se manifiesta en la fase aplicativa de la norma tributaria, consideramos importante graficar a través de un caso en concreto, cuando es que las manifestaciones del poder tributario del Estado colisionan con los límites de este.

Para ello, nos centraremos en la fase aplicativa del poder tributario, ejercida por parte de nuestro ente recaudador (función tributaria) y describiremos como este a través de un mal uso de la discrecionalidad, dio lugar a la aplicación de medidas de carácter coactivo desproporcionadas y a la ejecución de actos administrativos

carentes de motivación, en detrimento patrimonial del contribuyente TSG PERU SAC y en atención, únicamente, de fines recaudatorios.

Asimismo, posterior a la exposición de nuestra casuística y al análisis de la misma, plantaremos una posible solución al problema, la cual pretende a través de un proceso de amparo o revisión judicial del acto administrativo, por el cual se dictaron las medidas cautelares previas, arribar a una solución justa y dentro del ámbito nacional, antes de acudir a las instancias internacionales.

Para empezar, es menester indicar que el caso en cuestión versa sobre los siguientes puntos reparados al contribuyente TSG: i) Base presunta, ii) Retiro de Bienes, iii) Reparos por Intereses No Deducibles (IR 2002 - 2003), iv) Retenciones de Impuesto a la Renta – No Domiciliados (Abril a Diciembre de 2003), v) Pagos a Cuenta de Impuesto a la Renta, vi) Impuesto General a las Ventas No Domiciliados (Julio, Agosto, Octubre y Diciembre de 2002, y Enero a Diciembre de 2003), vii) Impuesto General a las Ventas Reparos al Crédito Fiscal por Detracciones Pagadas fuera del plazo establecido (Abril, Mayo, Junio, Octubre, Noviembre de 2003, Enero y Febrero 2004), viii) Saldo a favor del Exportador, ix) Infracciones y Sanciones; sin embargo, nos centraremos en los puntos más controversiales del litigio: i) determinación del impuesto sobre base presunta y ii) ejecución de medidas anticipadas cautelares. Consideramos que dichos puntos merecen toda nuestra atención, en vista de haber sido materia de estudio en el Centro Internacional de Arreglo de Diferencia Relativas a Inversiones, en adelante CIADI y también porque

sustentan nuestra hipótesis, respecto a que algunas actuaciones de los entes estatales no se estarían realizando dentro en un marco de respeto a los límites del poder tributario del Estado.

Con fecha 9 de junio de 1994, los gobiernos de Perú y de la Republica Popular de China suscribieron el APPRI (Acuerdo para la Promoción y Protección Reciproca de Inversiones) con la finalidad de garantizarse medidas de protección, tratamiento y acuerdos en la resolución de controversias aplicables a todo tipo de inversiones realizadas por los nacionales de las partes contratantes, de acuerdo a los términos señalados en el acuerdo referido.

Más adelante, en Lima y con fecha 26 de diciembre del año 2001, el inversionista de nacionalidad china Sr. Tza Yap Shum daría inicio a las operaciones de su empresa TSG PERU SAC, la cual tenía como objeto social el comercio de harina de pescado; asimismo, dicha empresa también se dedicaba a la exportación del producto ya mencionado, por lo que, el 10 de febrero de 2004, la empresa TSG presentó la solicitud de devolución de saldo a favor materia de beneficio correspondiente al mes de enero 2004. Motivo por el cual, mediante orden de Fiscalización Nro. 040023783440 se programó un proceso de fiscalización a dicha empresa, respecto del impuesto a la renta del ejercicio 2002 y el impuesto general a las ventas de enero 2002 a enero 2004.

Adicionalmente, el Resumen Estadístico de Fiscalización, demostró que la empresa TSG presentó otras solicitudes de devolución del saldo a favor materia de beneficio, por lo que la administración decidió ampliar la fiscalización respecto del impuesto General a las Ventas de febrero y marzo de 2004 y del impuesto a la renta del ejercicio 2003. La controversia surge cuando la Sunat culmina la fiscalización del contribuyente, determinando nuevamente el impuesto a la renta de este sobre base presunta y aplicándole medidas anticipadas previas cautelares, que afectaron de manera irreparable las cuentas de la empresa TSG.

Como justificación, la Sunat indicó que la empresa TSG, empresa domiciliada en Perú, no habría cumplido con sus obligaciones tributarias, respecto a la determinación y pago de tributos en los años 2002 y 2003 y fue por ello que basándose en los numerales 2 y 8 del artículo 64 del Código Tributario procedió a determinar las obligaciones de la empresa sobre base presunta. Dicha afirmación fue sostenida por el Tribunal Fiscal en la Resolución Nro. 02664-3-2008.

Para ello, la Sunat aplicó dichas medidas en la creencia que la empresa no registraba de manera correcta el ingreso y salida del almacén de la materia prima adquirida (pescado), la cual dejaría constancia la cantidad de materia prima poseída por la empresa y, por consiguiente, la aproximación de la cantidad de bienes terminados o finales para su posterior venta y consumo por parte de la empresa contribuyente. Ahora, la cuestión es conocer cuáles fueron los supuestos de hecho, que argumenta la Sunat, para aplicar la determinación sobre base presunta en las

obligaciones de la empresa TSG, para ello citamos lo recogido en los numerales 2 y 8, del artículo 64 del Código Tributario, según el cual:

(...) La Administración Tributaria podrá utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando: (...)

2. La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario. (...)

8. El deudor tributario omita llevar los libros de contabilidad, otros libros o registros exigidos por las Leyes, reglamentos o por Resolución de Superintendencia de la SUNAT, o llevando los mismos, no se encuentren legalizados o se lleven con un atraso mayor al permitido por las normas legales. Dicha omisión o atraso incluye a los sistemas, programas, soportes portadores de microformas grabadas, soportes magnéticos y demás antecedentes computarizados de contabilidad que sustituyan a los referidos libros o registros (...). (Texto Único Ordenado del Código Tributario, 1999, art. 64).

Como se puede apreciar, solamente hemos mencionado el numeral 2 y 8 del artículo 64 del Código Tributario, lo que nos indica que existen muchos otros supuestos por los cuales el fisco puede recalcular el impuesto pagado por el contribuyente. Ahora,

únicamente, enfocándonos en el numeral 2, podemos verificar que el supuesto es muy general y es una invitación al uso ilimitado de la discrecionalidad y parecer del funcionario de turno, destinado a desarrollar la fiscalización; pues él será quien merituara la información sustentatoria que acompañe la declaración presentada por el contribuyente.

Dicho de otro modo, si el auditor encuentra insuficiente el sustento o no confía que la información presentada sea exacta o genuina se podrá determinar sobre base presunta nuestras obligaciones para con el fisco, lo que para nosotros es un claro ejemplo de otorgamiento desmedido de facultades discrecionales a la administración tributaria.

Como lo mencionamos anteriormente y de acuerdo a lo señalado en Resolución Nro. 02664-3-2008, en este procedimiento de fiscalización se efectuaron reparos a la base imponible del impuesto a la renta de los ejercicios 2002 y 2003, determinando, la Sunat, ventas omitidas de los productos harina de pescado y aceite de pescado, todo ello como resultado de la aplicación de un coeficiente de insumo/producto determinado sobre la cantidad de materia prima adquirida.

Para ello, la administración aplicó el procedimiento descrito en el artículo 72 del Código Tributario, el cual se refiere a la presunción de ingresos omitidos y que a la letra reza:

“Artículo 72°.- Presunción de Ingresos Omitidos cuando no exista relación entre los insumos utilizados, producción obtenida, inventarios y ventas: A fin de determinar los ingresos gravados omitidos se considerará las adquisiciones de materias primas y auxiliares, envases, suministros diversos, entre otros, utilizados en la elaboración de los productos terminados.

Para estos efectos, la Administración podrá solicitar informes técnicos, fichas técnicas y análisis detallado sobre los insumos utilizados y sobre el procedimiento de transformación, para determinar los coeficientes de producción. En caso de no ser proporcionados o que sean insuficientes, la Administración podrá elaborar sus propios coeficientes. Para fines del Impuesto a la Renta, el ingreso referido se considerará renta neta gravable del ejercicio verificado”. (Texto Único Ordenado del Código Tributario, 1999, art. 72).

En ese sentido y para complementar lo expuesto líneas arriba, el Tribunal Fiscal, nuevamente, a través de la Resolución Nro. 02664-3-2008, explica a detalle dicho procedimiento, el cual permitió a la administración tributaria determinar la supuesta producción, considerando la cantidad de materia prima que se adquirió para la fabricación del producto final, llegando así a establecer el coeficiente (insumo/producto), el mismo que aplicado a la cantidad de materia prima adquirida, determinando la cantidad de bienes que debieron producirse , y comparándose esta

con la cantidad de bienes producidos terminados y vendidos de acuerdo a los libros contables

En esa vía, la Sunat aplicó un coeficiente obtenido de la información de dos empresas que trabajaban con TSG, siendo que esta última trabajó con otra empresa adicional y que lo informado por una de ellas dos incluyó producción que no le correspondía a TSG, lo cual, indica que la información recopilada por Sunat era inexacta y que no se tomó en cuenta la documentación proporcionada por la empresa TSG. Surge aquí la interrogante: ¿Por qué la Sunat no podría confiar en la información presentada por el contribuyente? ¿Cuándo la Sunat debe tener duda razonable de lo presentado por el deudor tributario? Para criterio de la Sunat, la empresa TSG no contaba con un Registro de Inventario Permanente Valorizado debidamente detallado y sustentado, lo cual, no permitió verificar la cantidad de materia prima adquirida, y en base a ello el costo de producción de los bienes que comercializaba, aspecto que incidió en la determinación de la renta y por consiguiente del impuesto de la misma.

Lo que nos llamó la atención y que es mencionado en la resolución del Tribunal Fiscal, fue que dentro del proceso de fiscalización, el contribuyente pudo presentar a solicitud de Sunat información adicional con el fin de sustentar y documentar la cantidad de materia prima ingresada, sin embargo, para la administración tributaria esta documentación no desvirtuó su afirmación, por tanto el resultado seguía siendo el mismo.

Nuevamente, el Tribunal Fiscal, dándole la razón a la Sunat señaló que para aplicar un procedimiento de determinación sobre base presunta, el Código Tributario “solo exige” que se configure alguno de los supuestos previstos en el artículo 64 del CT, por lo que no resultaba necesario efectuar análisis adicional respecto de la causal prevista en el numeral 8 del artículo 64.

Esta vez, tanto la Sunat como el Tribunal Fiscal no merituaron la totalidad de las pruebas adicionales presentadas o cualquier otro indicio que confirmara que la información puesta a disposición por parte del contribuyente era real y que consecuentemente daría como resultado la base cierta sobre la determinación del impuesto, aunado a ello no describieron los elementos y sustentos firmes que demostraran la motivación y el porqué de la utilización de coeficientes distintos a los entregados por la empresa TSG, sino únicamente señalan que las entradas y salidas de la materia prima no eran las correctas y que existieron ventas omitidas, por lo cual, el ente creyó conveniente recalcular el impuesto sobre sus propios coeficientes, pese a que se presentaron estudios técnicos, contratos con los proveedores e información adicional para sustentar la información presentada por la empresa, lo cual para criterio del funcionario de Sunat resultaba insuficiente.

Dicho accionar no solo generó una situación de incertidumbre para la empresa TSG, sino que dejó un mal precedente para operaciones realizadas con posterioridad, ya que no existe predictibilidad o criterio uniforme por parte de la administración

tributaria, que pueda dar luces respecto a la validez de la información a presentar. Si bien es cierto, la Sunat se encuentra facultada por ley para elaborar información de determinación de impuesto sobre base presunta, sin embargo, esta información no podrá ser elaborada arbitrariamente, sino que debe basarse en la información técnica que sea obtenida para tal fin.

Ahora, otro extremo del litigio que nos parece importante mencionar fue la medida cautelar, tomada por la administración tributaria, que a nuestro parecer, fue una acción sumamente perjudicial para la empresa TSG y razón fundamental por la que esta controversia se expuso ante una corte internacional.

Con fecha 28 de enero de 2005, se emitió la Resolución Coactiva Nro.0210070018030, a través de la cual se trabó una medida cautelar previa de embargo en forma de retención bancaria sobre los fondos y otros derechos que la empresa TSG pudiera tener con los bancos, instituciones financieras y terceros. Asimismo, mediante la Resolución Coactiva N 0210070018036, también del 28 de enero de 2005, se trabó embargo sobre los derechos de crédito, acreencias, bienes y fondos de la empresa TSG, los cuales estuvieran en posesión de terceros, ello quiere decir que, la administración tributaria tiene facultad de embargar los bienes del contribuyente antes que la deuda sea exigible, incluso antes de que haya sido notificada al contribuyente.

Esta medida se tomo como consecuencia de la supuesta deuda determinada sobre la base presunta y se amparo en los literales b) y e) del artículo 56 del Código Tributario, los cuales establecen lo siguiente:

“(…) Medidas Cautelares Previas al Procedimiento de Cobranza Coactiva

Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del presente Código Tributario, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente. Para estos efectos, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando incurra en cualquiera de los siguientes supuestos: (...) b) Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o p e) No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa por la Administración Tributaria, en las

oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

Asimismo, no exhibir y/o no presentar, los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad.

Para efectos de este inciso no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados, se deba a causas no imputables al deudor tributario; parcialmente falsos. (...). (Texto Único Ordenado del Código Tributario, 1999, art. 56)

Como podemos observar, solo hemos citado dos de las causales que posibilitan la adopción de medidas cautelares previas, las cuales debido a su contenido tan amplio y general, nos invitan a reflexionar sobre el carácter excepcional de las medidas en cuestión, muy aparte de la respuesta y disposición de TSG para con la administración tributaria, ya que la primera realizó la entrega de sus libros, registros contables y todo tipo de información solicitada. Asimismo, como podían proceder estas medidas que, supuestamente, buscan asegurar el cobro de una deuda, si la misma aún no se encontraba calculada, pues la Sunat se encontraba revisando las diferencias consideradas entre las operaciones de TSG y las obligaciones

determinadas sobre base presunta, las cuales arrojarían, en ese momento, el tributo omitido.

Todas estas medidas, tomadas por la administración tributaria, a nuestro juicio, fueron exageradas y carecieron de sustento válido, por lo que en primera instancia podríamos calificarlas de arbitrarias; de otra manera, de haber existido fundamento objetivo para la aplicación de estas, consideraríamos oportuno el estudio de su proporcionalidad. En esa medida, se vuelve de vital importancia el sustento técnico por parte de la Sunat, que pruebe la pertinencia de la aplicación de medidas cautelares anticipadas y lo realice en la plena certeza que no existirá otra vía para el cobro de las supuestas deudas de la empresa TSG; pues de otra manera no se justifica el hecho de herir de manera grave las finanzas de la misma, acabando con su viabilidad.

Finalmente, en el presente litigio podemos apreciar que los reparos materia de controversia fueron realizados por la SUNAT en el ejercicio de su función tributaria (facultades de fiscalización y determinación), sin embargo, al tratarse de una controversia relacionada a un punto contenido en el Convenio de Promoción y Protección Recíproca de Inversiones celebrados entre Perú y China, se consideró necesaria la participación y opinión del CIADI, en virtud de los acuerdos tomados por ambos y la sujeción por parte de dichos países contratantes a la competencia del tribunal internacional.

En síntesis, a través de la presente casuística y análisis posterior nos aproximaremos a descubrir si existieron límites en el accionar de nuestro ente recaudador, respecto de la determinación fiscal presunta, la medida cautelar y el postergamiento del cumplimiento de los compromisos como Estado, consignados en el APPRI Perú-China.

## 5.2 La Discrecionalidad de la actuación administrativa

Para introducirnos al tema de la discrecionalidad en la actuación administrativa es necesario indicar que uno de los temas medulares en la presente investigación es el ejercicio de dicha potestad, como parte de las manifestaciones del poder tributario del Estado.

Para ello haremos un repaso del concepto de discrecionalidad y como debe ser aplicada, solo así llegaremos a concluir si en la casuística expuesta existió un uso excesivo o no de la discrecionalidad por parte de la administración tributaria y si esto acarreo la violación de principios constitucionales tributarios. Como mencionáramos desde un inicio, las fases o manifestaciones del poder tributario son: poder tributario, potestad tributaria, función tributaria y competencia tributaria; mientras las dos primeras versan sobre producción normativa las dos últimas se refieren a la fase aplicativa de la norma tributaria y forman parte de las potestades otorgadas a los operadores jurídicos, siendo que por ley la aplicación de estas pueden ser regladas o discrecionales; para ello, es preciso indicar que todas estas actuaciones se darán

en un marco de respeto a la Constitución y las demás fuentes del Derecho Tributario, las cuales han sido tocadas a lo largo de la presente investigación.

Como sabemos, las potestades discrecionales otorgan al funcionario de la Sunat - para que en el ejercicio de sus funciones y siempre que la ley lo ampare- el sometimiento de un hecho concreto a su apreciación y entendimiento, pudiendo llegar a una solución justa, la cual atienda el interés público pero sin menoscabar los principios consagrados en la Constitución, así como otras garantías de los administrados.

Cabe resaltar que en un Estado como el nuestro, el interés público será ponderado frente al interés particular de cada individuo; sin embargo, dicha afirmación no otorga carta abierta a la administración tributaria para que en la búsqueda del bien común se pueda lesionar el derecho de los particulares, aplicando juicios de valor desproporcionados y poco razonables en ciertos casos.

En esa línea, debemos remarcar que la actuación administrativa no es ilimitada, ya que este margen de subjetivismo que se otorga al órgano administrador para adoptar la consecuencia jurídica más justa entre varias alternativas, siempre debe estar sometida al cumplimiento del principio de legalidad, así como también de idoneidad, ya que el correcto accionar del ente tributario otorgará resguardo a los principios conculcados en la Constitución, así como los implícitos en ella.

De acuerdo a lo señalado por la profesora Terrones (2010), la discrecionalidad es la facultad para realizar elecciones entre diferentes alternativas, a fin de cumplir una potestad otorgada por la ley, procurando la solución más acorde al interés público. Por su parte, el profesor Villegas (2011) señala que: “la discrecionalidad consiste en la atribución que tiene la Administración para adoptar una decisión entre varias opciones que le confiere la ley sin que esta implique una desviación maliciosa ni abusiva de poder, sino que la decisión adoptada tenga como única finalidad alcanzar el objetivo que la administración pública se ha trazado dentro del marco de sus funciones” (p. 498).

Asimismo, la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad de discrecionalidad, la cual se encuentra amparada en el artículo 62 del Código Tributario debe respetar los derechos fundamentales de las personas y otros derechos que fluyen de nuestro texto constitucional.

Y quiénes son los que gozan de esta potestad? En la casuística planteada existe la participación de agentes fiscalizadores y ejecutores coactivos, los cuales gozan de cierta discrecionalidad en la aplicación y selección de medidas administrativas dentro de los procedimientos de fiscalización, claro está, que ella debe ser aplicada de manera responsable, bajo fundamentos legales, fácticos y razonados.

El problema surge cuando quien aplica esta facultad frente a un hecho en concreto, lo realice sobre meras apreciaciones o presunciones carentes de objetividad,

obviando principios, fundamentos legales, acerbo documentario u otro instrumento que tenga la tarea de reforzar el juicio de valor que este emita, trayendo como consecuencia la lesión de principios elementales en una sociedad, sobre los cuales se instauró el Estado de Derecho (legalidad y seguridad jurídica).

Cabe resaltar que, en algunos casos, el ejercicio de la discrecionalidad de la administración tributaria no deja, ciertamente, precedentes; es decir, las decisiones o juicios a los que arriban los funcionarios de Sunat pueden variar de persona en persona, incluso frente a un mismo supuesto de hecho, situación que a todas luces genera un escenario desalentador, pues acaba con la predictibilidad que yace intrínseca al cumplimiento de las obligaciones y quehaceres tributarios del administrado; en consecuencia, dan lugar a la sensación de inseguridad e indefensión frente el accionar del ente recaudador.

Por todo ello, es muy importante que todas las actuaciones de la administración tributaria se encuentren realmente motivadas, pero sobre todo que se lleven a cabo en un marco de respeto a la Constitución y otras fuentes del Derecho Tributario, en lugar de atender intereses meramente recaudatorios; de lo contrario y en palabras de la profesora Terrones (2010): “Existe el riesgo, por demás fundado, de que cuanto mayor poder le sea atribuido a la Administración, en razón de otorgársele facultades ilimitadas y discrecionales, tanto menor serán los derechos que le serán garantizados a los administrados. Así también, cuanto menos efectiva sea la labor de la Administración, habrá más inseguridad para los administrados” (p. 201).

Finalmente, no pretendemos restringir a la administración tributaria de las prerrogativas que le fueron asignadas por la ley, sino encomendarle que donde pueda dilucidar espacios vacíos en los que opere la discrecionalidad, opte por la decisión más justa, realizando una previa valoración de todos los puntos a tomar en cuenta para las partes y por consiguiente arribe a una decisión lo suficientemente razonable, arreglada a ley y a Derecho.

### 5.3 Determinación sobre base presunta de las obligaciones tributarias de TSG (compañía del Sr. Tza Yap Shum)

De acuerdo a lo señalado por el artículo 64 del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N°135-99-EF, la administración tributaria “podrá” utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando:

“1. El deudor tributario no haya presentado las declaraciones dentro del plazo en que la Administración se lo hubiere requerido. 2. La declaración presentada o la documentación complementaria ofrecieran dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos; o cuando existieren dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario. 3. El deudor tributario requerido en forma expresa por la Administración Tributaria a

presentar y/o exhibir sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, no lo haga dentro del término señalado por la Administración.4. El deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, o consigne pasivos o gastos falsos que impliquen la anulación o reducción de la base imponible.5. Se verifiquen discrepancias u omisiones entre el contenido de los comprobantes de pago y los registros contables del deudor tributario o de terceros.6. Se detecte el no otorgamiento de los comprobantes de pago que correspondan por las ventas o ingresos realizados o el otorgamiento sin los requisitos de Ley.7. Se verifique la falta de inscripción del deudor tributario ante la Administración Tributaria.8. Sus libros y/o registros contables, manuales o computarizados, no se encuentren legalizados de acuerdo a las normas legales.9. No se exhiba libros y registros contables aduciendo la pérdida, destrucción por siniestro, asaltos y otros.

10. Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa. (...).”

(Texto Único Ordenado del Código Tributario, 1999, art. 64).

Como podemos apreciar, son varias las causales que pueden propiciar la determinación de obligaciones sobre base presunta; sin embargo, dos fueron las supuestas causales que obligaron a la Sunat a la aplicación de dichas medidas excepcionales: los incisos 2 y 8; ya que para criterio de la administración tributaria, la empresa TSG no contaba con un Registro de Inventario Permanente Valorizado debidamente detallado y sustentado, el cual no le permitió verificar la cantidad de

materia prima adquirida por la empresa, y sobre la base de ella el costo de producción de los bienes que comercializaba, aspecto que incidió en la determinación de la renta y por consiguiente del impuesto de la misma.

Adicionalmente, durante la auditoria se corroboró que algunos libros de TSG no estaban legalizados en la fecha debida; error que fue admitido por la empresa, indicando que algunos de los registros contaban con un atraso de 6 meses; sin embargo, dicho error fue considerado por la Sunat como una infracción menor y generó el pago de una multa, sin mayor relevancia.

Es así que Sunat, amparándose en el artículo 64 del CT, decidió determinar las obligaciones de la empresa TSG sobre base presunta y no sobre sus operaciones reales; aplicando para ello, un coeficiente producto de la información relacionada a dos de las empresas que trabajaron con TSG, siendo que esta última también trabajó con una tercera empresa, la cual no formó parte de la revisión llevada a cabo por Sunat. Asimismo, lo informado por una de las dos empresas incluyó producción que no le correspondía a TSG, lo cual, indica que la información recopilada por la administración tributaria fue inexacta y que además no se tomó en cuenta la documentación proporcionada por la empresa contribuyente.

Por su parte, el CIADI, también se pronunció sobre este extremo del litigio, señalando en el anexo III de la sentencia, lo siguiente:

“7. Con base en la evidencia presentada durante el proceso no parece existir mayor duda de que TSG debía haber llevado un "sistema de contabilidad de costos." Sin embargo, dada la naturaleza de las operaciones de TSG, el Tribunal considera que los libros y registros de TSG junto con información de terceros le habrían permitido a la SUNAT determinar la deuda tributaria sobre base cierta”. (Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, Procedimiento de arbitraje entre Señor Tza Yap Shum y La República del Perú, Caso N ARB/07/6, conclusión nro.7).

Asimismo, se refirió a la conclusión arribada por el Tribunal Fiscal respecto de la acción entablada por el contribuyente, indicando que:

“(…) El Tribunal Fiscal en su fallo sobre el recurso de queja de TSG no halló problema alguno con el proceder de la Auditora afirmando: "... la Administración podrá elaborar sus propios coeficientes, los cuales no pueden ser elaborados arbitrariamente, sino que deben basarse, en la información técnica que sea obtenida para tal fin". (Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, Procedimiento de arbitraje entre Señor Tza Yap Shum y La República del Perú, Caso N ARB/07/6, conclusión nro.10).

Como vemos, el centro de arbitraje concluye que la deuda de la empresa TSG sí podía ser determinada sobre base cierta, valiéndose para ello de la información que esta puso a disposición de la Sunat, así como otra información de terceros; por lo que, asombra la persistencia del Tribunal Fiscal, en el argumento señalado en el numeral 2 del artículo 64 del CT, el cual, al margen de lo notablemente general, deberá encontrarse debidamente motivado y será aplicado solo si las pruebas y declaraciones adicionales arrojen diferencias carentes de sustento.

Como fuere, el hecho de que el artículo 64 del CT sea general e indeterminado representa un gran problema de aplicación de la ley al caso concreto y así también lo entendió el CIADI, quien opinó lo siguiente:

“20. Para empezar, el texto del artículo 64 del Código Tributario (determinación sobre base presunta) es notablemente amplio. El tenor del numeral 2 del mismo, en particular, parece requerir únicamente que la declaración presentada por el contribuyente o la documentación sustentatoria o complementaria ofrezca dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos. La disposición anotada podría parecer una invitación abierta a la SUNAT para ejercer discreción ilimitada sin ningún tipo de principio para guiarla.

El artículo anotado, sin embargo, sugiere que la administración tributaria debe evaluar la conveniencia o necesidad de recurrir a la determinación sobre base presunta (“[L]a Administración Tributaria

podrá..."). Sin embargo, de las declaraciones y las pruebas presentadas durante el proceso no quedó claro que así efectivamente ocurriera. (...)". (Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, Procedimiento de arbitraje entre Señor Tza Yap Shum y La República del Perú, Caso N ARB/07/6, conclusión nro.20).

En conclusión, la Sunat determinó las obligaciones de la empresa TSG sobre base presunta, sin molestarse en motivar el porqué y sin esbozar una explicación que refuerce su posición por la cual no determinaría las obligaciones de la empresa sobre la base de la información brindada por esta; asimismo, tampoco reveló mediante sustento fáctico cual era la duda respecto a la información que guardaban los libros contables de TSG.

#### 5.4 Medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva

Las Medidas Cautelares Previas, en adelante MCP, son aquellas que pueden ser aplicadas por la Sunat, dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, las cuales por su excepcionalidad deberán cumplir con ciertos requisitos señalados en el artículo nº 56 del Código Tributario. No es la finalidad de la presente investigación agotar todos los supuestos por los cuales se aplican las citadas medidas, por ello, solo mencionaremos los numerales b) y e) del artículo nº 56 del CT, en razón de haber sido estos los párrafos invocados por la Sunat, a fin de trabar MCP a la

empresa TSG, las cuales buscaban garantizar el pago de las obligaciones determinadas sobre base presunta.

De acuerdo a lo señalado por el artículo nº 56 del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo Nº135-99-EF, se podrán aplicar medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva cuando: "(...)Excepcionalmente, cuando por el comportamiento del deudor tributario sea indispensable o, existan razones que permitan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa, antes de iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, la Administración a fin de asegurar el pago de la deuda tributaria, y de acuerdo a las normas del presente Código Tributario, podrá trabar medidas cautelares por la suma que baste para satisfacer dicha deuda, inclusive cuando ésta no sea exigible coactivamente. Para estos efectos, se entenderá que el deudor tributario tiene un comportamiento que amerita trabar una medida cautelar previa, cuando incurra en cualquiera de los siguientes supuestos: (...) b) Ocultar total o parcialmente activos, bienes, ingresos, rentas, frutos o productos, pasivos, gastos o egresos; o consignar activos, bienes, pasivos, gastos o egresos, total o (...) e) No exhibir y/o no presentar los libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad, y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias que hayan sido requeridos en forma expresa

por la Administración Tributaria, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, dentro del plazo señalado por la Administración en el requerimiento en el cual se hubieran solicitado por primera vez.

Asimismo, no exhibir y/o no presentar, los documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, en el caso de aquellos deudores tributarios no obligados a llevar contabilidad. Para efectos de este inciso no se considerará aquel caso en el que la no exhibición y/o presentación de los libros, registros y/o documentos antes mencionados, se deba a causas no imputables al deudor tributario; parcialmente falsos. (...)" (Texto Único Ordenado del Código Tributario, 1999, art. 56)

Por estos conceptos, con fecha 7 de enero de 2005, la empresa TSG fue notificada de la imposición de valores contra los que interpuso recurso de reclamación, el día 26 de enero de 2005. Posteriormente, con fecha 28 de enero de 2005, la SUNAT impuso medidas cautelares previas, a fin de asegurar el supuesto pago de una deuda tributaria de TSG, la cual fue determinada sobre base presunta y por valor de S/. 11.985.000. Sin embargo, las razones que empujaron a la administración a tomar estas decisiones no se ampararon en sustentos fácticos y lógicos. ¿Cómo podía la administración tributaria cobrar una deuda que aún no había sido calculada? ¿Acaso

la Sunat no debió atender el recurso de reclamación, interpuesto por TSG, antes de tomar MCP? ¿No se necesitaba merituar la documentación, entregada en la reclamación, para saber sobre qué base se determinarían las obligaciones de TSG? ¿No son acaso las causales del artículo 56 del CT demasiado generales para constituir una excepción?

No solo consideramos que la actuación de Sunat se basó en razones subjetivas, sino que no observó principios consagrados en la Constitución, así como tampoco observó las normas del procedimiento administrativo general y además no tomó en cuenta sus normativas internas, como son las Circulares, emitidas y firmadas por las máximas autoridades de dicha institución y cuyo contenido es guía para las actuaciones de la administración tributaria.

Sobre lo señalado, el CIADI en su fundamento 197 mencionó:

“los comportamientos del deudor tributario que según el artículo 56 condicionan la posible imposición de medidas cautelares previas sugieren que se trata de conductas graves que incluyen presentar documentos falsos, ocultar activos, realizar actos fraudulentos, destruir libros contables, no exhibir libros o registros que sustentan la contabilidad, simular la existencia de hechos, etc.

Incluso la Circular de la SUNAT vigente a la fecha indicaba lo siguiente: "5.1. Para dicho efecto, se podrá entender como deudor

tributario con comportamiento que amerite se trabé MCP, a aquél que ha sido incluido como pasible de denuncia penal en un Informe sobre presunción de delito de defraudación tributaria, de acuerdo con lo normado en la circular N° 047-95/12-03.1.4". (Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, Procedimiento de arbitraje entre Señor Tza Yap Shum y La República del Perú, Caso N ARB/07/6, conclusión nro.197).

Sin embargo, el perfil del contribuyente no cumplía, como hemos mencionado anteriormente, con lo descrito tanto en el Código Tributario como en la Circular mencionada, además no se demostró a través de pruebas objetivas que la cobranza podría devenir en infructuosa. De igual manera, el tribunal volvió a pronunciarse:

"(...) 199. En el informe inicial de 17 de diciembre de 2004, por el que solicitó la imposición de medidas cautelares previas, en la sección crítica titulada "III. Circunstancias Excepcionales. . ." meramente se afirmó que la solicitud se hacía "en razón del comportamiento irregular del contribuyente, al no haber sustentado debidamente los siguientes reparos..." sin indicar las causales del artículo 56 que condicionaban su solicitud ni describir en detalle las conductas del contribuyente que hacían "indispensables" las medidas. Esta deficiencia fue modificada posteriormente en un segundo informe de 7 de enero de 2005, pero sin indicación adicional sobre el carácter "excepcional" o delictivo de la

conducta del contribuyente. La mera mención del supuesto hecho de que el contribuyente "no [hubiera] sustentado debidamente los siguientes reparos" sencillamente no satisface los requerimientos de la Circular mencionada. La Circular No. 047-98 establece además que con las medidas cautelares previas, "se debe procurar no afectar la capacidad operativa del deudor tributario. (...)" (Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, Procedimiento de arbitraje entre Señor Tza Yap Shum y La República del Perú, Caso N ARB/07/6, conclusión nro.199)

Adicionalmente, la resolución que pone fin al Procedimiento de arbitraje entre Señor Tza Yap Shum y La República del Perú recoge los testimonios de los actores en el procedimiento de fiscalización, en ella, el auditor indicó que compartió con el ejecutor coactivo su informe sobre el análisis de la auditoria y los resultados de la búsqueda de activos, a lo que este último coincidió plenamente, sin realizar un análisis jurídico o sin solicitar los papeles de trabajo que sustentaran los reparos materia de controversia, dando por aprobada las medidas cautelares.

Es así que, dichas medidas fueron justificadas por razones distintas a las enunciadas en el CT, en vez de ello, se indicó que el contribuyente no sustentó los reparos concluidos por Sunat y fue esa la razón principal por la que se tomaron las comentadas medidas, omitiendo nuevamente el sustento legal. Otra vez, vemos como la aplicación del poder tributario del Estado a través del uso de la

discrecionalidad es infinita y no da lugar a cuestionamientos por parte de otros operadores del Derecho, quienes, como observamos, a través de sus omisiones, estarían legitimando las consecuencias asociadas a la aplicación de medidas cautelares previas.

Asimismo; nos preguntamos: ¿En el caso que las MCP hubiesen sido necesarias, estas habrían sido desproporcionadas en razón del monto y el tiempo que se mantuvieron? La Ley del Procedimiento Administrativo General, en el artículo IV, numeral 1.4 establece:

“(...) 1.4. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido (...)”. (Ley del Procedimiento Administrativo General N°27444, 2001, art. IV).

A su vez, los numerales 1 y 2 del artículo 238 de la mencionada ley indica:

" (...) 238.1 Sin perjuicio de las responsabilidades previstas en el derecho común y en las leyes especiales, las entidades son

patrimonialmente responsables frente a los administrados por los daños directos e inmediatos causados por los actos de la administración o los servicios públicos directamente prestados por aquéllas" (...) 238.2 En los casos del numeral anterior, no hay lugar a la reparación por parte de la Administración, cuando el daño fuera consecuencia de caso fortuito o fuerza mayor, de hecho determinante del administrado damnificado o de tercero. Tampoco hay lugar a reparación cuando la entidad hubiere actuado razonable y proporcionalmente en defensa de la vida, integridad o los bienes de las personas o en salvaguarda de los bienes públicos o cuando se trate de daños que el administrado tiene el deber jurídico de soportar de acuerdo con el ordenamiento jurídico y las circunstancias. (...)" (Ley del Procedimiento Administrativo General N°27444, 2001, art. 238).

Como vemos, esta proclamación en la ley del sector público indica a sus propios funcionarios que sus gestiones deben ser realizadas dentro de un marco específico: en proporción con el fin perseguido, sin arbitrariedad y dentro de los límites de la facultad atribuida por ley, la cual siempre debe satisfacer la finalidad para la que fue destinada; pero sin colisionar con los derechos fundamentales del administrado, establecidos en la Constitución.

Lamentablemente, la administración no motivó adecuadamente la medida tomada y no supo explicar su excepcionalidad, así como su proporcionalidad, aunado a ello,

no comunicó al contribuyente las medidas adoptadas. Es por todo ello que, consideramos el incumplimiento de lo señalado en el artículo 103 de Código Tributario, el cual indica: “Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos. La notificación de los mismos se considera válida cuando se realice en el domicilio fiscal del deudor tributario, mientras éste no haya comunicado el cambio de domicilio, salvo lo dispuesto en el Artículo 104º”. (Texto Único Ordenado del Código Tributario, 1999. Art. 103).

De forma similar, respaldamos las conclusiones arribadas por el CIADI, cuando indica que las medidas adoptadas por la Sunat, así como las determinaciones sobre base presunta, fueron arbitrarias y desproporcionadas; caso aparte, son las consecuencias originadas por las medidas cautelares previas, las cuales constituyeron una vulneración al artículo 4 del APPRI (Acuerdo para la Promoción y Protección Recíproca de Inversiones) firmado entre la República Popular China y la República del Perú, originando la expropiación indirecta de la inversión del ciudadano chino, Sr. Tza Yap Shum.

Por ello, en virtud de lo anterior, y bajo los derechos que le asisten al CIADI, dicho tribunal en su fundamento 156 expresó lo siguiente:

“(…) 156. El Tribunal considera que las medidas cautelares previas resultaron en la expropiación de la inversión del Demandante en

consideración a la gravedad de su impacto y a su duración. Como es normal las medidas fueron ordenadas sin notificación previa a TSG. De hecho, el gerente de la empresa se enteró de la retención bancaria al descubrir que uno de los estados de cuenta registraba un sobregiro de S/. 12 millones. Con base en la información recopilada durante el proceso de auditoría la SUNAT sabía o debía haber sabido como se financiaba y operaba la compañía. En esa medida debió entender que la medida de retención bancaria asestaría un golpe al corazón de la capacidad operativa de TSG, estrangulando los conductos normales por medio de los cuales TSG recibía capital operativo y eliminando la posibilidad de recurrir al sistema bancario para cobrar cartas de crédito y amortizar sus deudas”. (Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones, Procedimiento de arbitraje entre Señor Tza Yap Shum y La República del Perú, Caso N ARB/07/6, conclusión nro.156).

Dicha afirmación es reforzada, en la misma sentencia, por el tribunal arbitral del CIADI, sobre la base del caso Archer Daniels Midland et. Al. C. Los Estados Unidos Mexicanos, donde el efecto de una medida tributaria determinó que una expropiación podía ser producto de una medida del Estado distinta de la expropiación de bienes tangibles, como por ejemplo los impuestos, por tanto, dicha expropiación puede concretarse no solo a través de una toma formal, sino indirectamente a través de medidas que resultan en la privación sustancial del uso y

del valor de una inversión a pesar de que la titularidad formal sobre la misma permanezca en cabeza del inversionista.

En conclusión el CIADI consideró que las medidas cautelares previas resultaron en la expropiación indirecta de la inversión del ciudadano chino, y al no ser compensado dicho inversionista, la expropiación constituyó una violación del artículo 4 del APRI, el cual en su numeral primero establece lo siguiente:

“(…) Ninguna de las Partes Contratantes expropiará, nacionalizará o tomará medidas similares (en adelante denominadas “expropiación”) en contra de inversiones de inversionistas de la otra Parte Contratante en su territorio, a menos que se reúnan las siguientes condiciones: (1) Por el interés público; (2) En virtud de un procedimiento legal interno; (3) Sin discriminación; (4) A cambio de compensación”. (Convenio entre el Gobierno de la Republica del Perú y el Gobierno de la Republica Popular China sobre Promoción y Protección Reciproca de Inversiones, art. 4 num.1).

## 5.5 Análisis de los principios constitucionales lesionados

### 5.5.1 Principio de Seguridad Jurídica

Como mencionamos al inicio, la seguridad jurídica como principio constitucional tributario forma parte sustancial del Estado Constitucional de Derecho, colaborando al mantenimiento del orden social y otorgando certeza a la ciudadanía sobre el contenido del ordenamiento jurídico, así como en su aplicación.

Asimismo, este principio cuenta con carácter implícito, pues su legitimidad yace de la Constitución, por lo cual irradia sobre la producción jurídica, convirtiéndose en una garantía para los ciudadanos, en tanto pretende eliminar la arbitrariedad por parte de los órganos administrativos en la aplicación y dación de los preceptos jurídicos.

Como es lógico, las manifestaciones de la seguridad jurídica se dan en el plano normativo y aplicativo; sin embargo, en nuestra investigación queremos analizar la seguridad jurídica desde un plano aplicativo del Derecho y demostrar que no se observó este principio en el accionar de la administración tributaria, como un límite al poder tributario del Estado; es decir, se vulneró en el presente caso el principio de seguridad jurídica.

En el capítulo anterior mencionamos que, la base del cálculo sobre la cual se determinaron las obligaciones de la empresa TSG fue realizada sobre base presunta y no sobre base cierta, según lo estableció la Sunat, en atención a lo señalado en el artículo 64 del Código Tributario, que al margen de lo general que este llega a ser, obliga a la administración tributaria a motivar debidamente su decisión (sustentación legal y fáctica).

Sin embargo; el ente no pudo justificar su decisión bajo los parámetros señalados en el Código Tributario, tampoco ciñó su actuar a la Constitución y no tomó en cuenta la información que la empresa TSG puso a su disposición, así como otra información de terceros que demostraría que si se podía determinar las obligaciones de TSG sobre base cierta, ni tampoco reveló mediante sustento fáctico cual era la duda respecto a la información que guardaban los libros contables de TSG.

Debemos decir que, estas disposiciones se tomaron bajo el criterio del funcionario de turno, lo cual puede parecer una invitación a la SUNAT para ejercer un uso excesivo de la discrecionalidad, sin ningún límite, únicamente, amparados en criterios por demás subjetivos y pro fisco, el cual varía en función de quien aplique la norma, pues si bien reconocemos la autotutela de la administración tributaria y la protección de los intereses públicos que persiguen, estos no justifican las situaciones de arbitrariedad y por consiguiente la vulneración de los derechos fundamentales de las personas, como es el principio de seguridad jurídica.

Es así que al registrarse situaciones como la expuesta se quiebra con la claridad y previsibilidad que otorga el principio sobre la norma jurídica, ya que se burla la certeza respecto de saber cuáles serán las consecuencias que pueden originar las conductas de los ciudadanos\contribuyentes, sumado al desconocimiento de la decisión final a la que llegara el funcionario de Sunat. Así pues, resumiendo la

norma se vuelve oscura y confusa socava la confianza de quienes vivimos en sociedad y merma aún más el significado de la palabra Derecho.

Citamos lo dicho en la sentencia del tribunal Constitucional, recaída en el Exp. Nro. 04168-2006-PA\TC, la cual indica:

“Así, esta potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora, es regulada en el Texto Único Ordenado del Código Tributario (aprobado mediante Decreto Supremo N.º 135-99-EF), que en su artículo 62 establece las facultades discrecionales concedidas a la Administración Tributaria a fin de que pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esta actividad, normada por Ley, otorga gran amplitud de acción a la Administración, precisamente para combatir la evasión tributaria. Sin embargo, y como ya se apreció, este amplio margen de actuación se encuentra limitado. En efecto, mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo arbitrario frente a uno discrecional (...).” (Tribunal Constitucional, Sentencia N° 04168-2006-PA/TC, fundamento jurídico N°6).

Por ello, mientras más vacíos exista en la normatividad más espacio se otorga a la administración tributaria para que esta desarrolle sus facultades discrecionales, lo

cual no debería significar un uso arbitrario e irracional de dicha potestad por parte del fisco. Asimismo, cuando la Sunat dictó la aplicación de medidas cautelares previas sobre los activos de la empresa TSG, también lo realizó dentro de su margen de libre apreciación, sin justificar adecuadamente su criterio y razón de actuar de la manera en que lo hizo y no de otra; pues, si bien, se hizo mención de la norma, esta debía encontrarse íntimamente ligada a los hechos y a las pruebas suficientes que puedan justificar en última instancia la decisión tomada por la administración tributaria.

En definitiva, cuando el acto administrativo responde a criterios de oportunidad y conveniencia que terminan siendo arbitrarios, crea inseguridad respecto de la aplicación del derecho, por tanto, y según el profesor García Novoa (2013): “quienes percibimos la vulneración del principio de seguridad jurídica, podemos pedir su aplicación, la cual deberá realizarse con toda la preferencia que los preceptos constitucionales tienen en nuestro ordenamiento jurídico, dicho sea de paso la aplicación del principio de seguridad jurídica no se lleva a través de un proceso de subsunción de presupuesto de hecho en una norma jurídica, sino a través del contraste de una norma jurídica, que es la Constitución, con una realidad jurídica, una norma o un acto de aplicación de la misma, de la cual se puede apreciar la condición de segura o insegura” (p. 90).

### 5.5.2 Principio de legalidad

Como se dijo líneas arriba, la tutela de los intereses generales no tiene que estar en contraposición con la defensa y respeto de los derechos fundamentales y todos los principios que yacen implícitamente de la Constitución. Por ende no nos basta con verificar que las actuaciones de la administración se ajustan al interés público, sino que contrastaremos que dichas decisiones y actuaciones respetan los límites impuestos a las potestades discrecionales de la administración tributaria; es decir, el principio de legalidad, entre otros.

En este punto, el principio de legalidad fija los parámetros que los entes estatales deberán respetar al momento de ejercer su poder tributario, evitando, así, posibles intromisiones dentro de los espacios de libertad de los ciudadanos; así como garantizar la democracia en todos los procedimientos que persigan finalidad recaudatoria, todo ello quiere decir que deberá existir, obligatoriamente, un equilibrio entre el respeto de los derechos fundamentales de los administrados y la tutela del interés público.

En efecto, para que la actuación de la administración tributaria no sea arbitraria y se encuentre sujeta a ley y a Derecho deba realizarse dentro de los márgenes que señala el ordenamiento jurídico y responder a los fines perseguidos como Estado, solo así podremos confiar en la actuación de esta.

Sin embargo, en nuestra casuística observamos que la Surat al haber determinado las obligaciones de la empresa TSG sobre base presunta y, consecuentemente,

trabar medidas cautelares previas contra los bienes de dicha empresa, ejerció su potestad, atribuida por ley, burlando algunas exigencias constitucionales; entre ellas, el principio de legalidad. En efecto, como mencionamos líneas arriba, es en el artículo nº 56 del Código Tributario, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por Decreto Supremo N°135-99-EF, donde se describen las causales en las que el contribuyente debe incurrir para que el fisco “pueda” aplicarle medidas cautelares previas, por lo cual, causa extrañeza que la administración tributaria haya justificado sus medidas haciendo solo mención de la norma, sin establecer conexión entre los hechos descritos y las pruebas suficientes que brinden certeza de la comisión de la infracción y, consecuentemente, justifiquen la aplicación de la debida sanción.

Es decir, la Sunat no justificó su criterio y razón de actuar, así como tampoco explicó el porqué de la aplicación de dicha medida excepcional y no otra, vulnerando el principio de legalidad. Como vemos, no existió un equilibrio entre los intereses de las partes, por el contrario, se percibió un uso arbitrario y desproporcionado de las potestades reconocidas a la administración (uso excesivo de la discrecionalidad), por lo que consideramos necesario el control de los actos de la administración tributaria; a fin de determinar la legalidad de la actuación del fisco y del respeto a otros preceptos constitucionales.

Como sabemos, la discrecionalidad es una institución en el ámbito tributario sancionador, por tanto será utilizado en la aplicación de sanciones contemplando ciertos parámetros como el respeto del principio de legalidad y tipicidad, de lo

contrario toda sanción que no se dé dentro de dicho marco, devendrá en inconstitucional. Asimismo, como señalamos anteriormente, el principio de legalidad está consagrado en el artículo 2º, inciso 24, literal d) de la Constitución, el cual constituye una auténtica garantía constitucional de los derechos fundamentales de los ciudadanos y un criterio rector en el ejercicio del poder punitivo del Estado Social y Democrático de Derecho.

Por otra parte, el principio de legalidad en materia sancionatoria impide que se pueda atribuir la comisión de una falta si ésta no está previamente determinada en la ley, y también prohíbe que se pueda aplicar una sanción si ésta no está también determinada por la ley. Es así que: “(...) como lo ha expresado el Tribunal Constitucional (Caso de la Legislación Antiterrorista, Ex. N.º 010-2002-AI/TC), el principio impone tres exigencias: la existencia de una ley (*lex scripta*), que la ley sea anterior al hecho sancionado (*lex praevia*), y que la ley describa un supuesto de hecho estrictamente determinado (*lex certa*)”. (Tribunal Constitucional, Sentencia N.º. 8957-2006-PA/TC, fundamento jurídico N.º 14).

A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional Español ha señalado que:

“ (...) dicho principio comprende una doble garantía; la primera, de orden material y alcance absoluto, tanto referida al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, refleja la especial trascendencia del principio de seguridad jurídica en dichos

campos limitativos y supone la imperiosa necesidad de predeterminación normativa de las conductas infractoras y de las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex praevia*) que permitan predecir con suficiente grado de certeza (*lex certa*) aquellas conductas y se sepa a qué atenerse en cuanto a la añeja responsabilidad y a la eventual sanción; la segunda, de carácter formal, relativa a la exigencia y existencia de una norma de adecuado rango y que este Tribunal ha identificado como ley o norma con rango de ley (...). (Tribunal Constitucional Español, Sentencia N 61/1990, fundamento jurídico nro. 7)

Es así que, el principio de seguridad jurídica de los derechos constitucionales del contribuyente tiene en nuestro Estado gran importancia y alcance, tal es que, en las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, respecto al tema “Derechos Humanos y Tributación” se concluyó lo siguiente: “La seguridad jurídica de los derechos individuales del sujeto pasivo u obligado tributario es un valor fundamental del Estado democrático de Derecho manifestándose, entre otros, por medio de la legalidad, tutela jurisdiccional e irretroactividad de la ley tributaria”. (XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Brasil, 2000, Resolución del Tema 1). En dicho supuesto, las potestades discrecionales que se aplicaron deberán encontrarse sometidas al orden constitucional correspondiente y pasar por el debido control de legalidad, en el entendido de verificar si se aplicó la norma más idónea o no, a fin de dar solución al procedimiento por el que cruzaba la empresa TSG.

Ya lo hemos repetido en reiteradas ocasiones, la facultad discrecional de la administración se aplica para determinar infracciones y sanciones administrativas, la cual debe estar sujeta a ciertos parámetros y tener como límite que el acto administrativo se encuentre sujeto a Derecho y no estrictamente al principio de legalidad; sin embargo, si el acto administrativo se traduce en una solución injusta y sin motivación, el principio de legalidad es vulnerado.

Finalmente, reiterar que el acto administrativo por el cual se aplicaron las medidas cautelares previas a los activos de la empresa TSG lesionó los principios de legalidad y seguridad jurídica; es decir, no se respetaron los límites impuestos a las manifestaciones del poder tributario del Estado; sin embargo, la imposición de los límites constitucionales, antes mencionados, deben ir acompañados de otro principio igual de importante, el cual es desarrollado ampliamente por la profesora Terrones (2010): “el de la interdicción de la arbitrariedad. Esta interdicción de la arbitrariedad implica la evaluación del acto administrativo según criterio de razonabilidad y objetividad. (...) Y es que, en buena cuenta, la arbitrariedad –considerada como uno de los límites a la discrecionalidad administrativa –constituye una conducta contraria a la justicia, a la razón y a las leyes” (p. 203).

## 5.6 Posible solución frente a la casuística planteada

De la lectura de las conclusiones de la resolución emitida por el CIADI, la primera interrogante que surge es si se llegaron a presentar todos los recursos posibles en el Perú. ¿Por qué no pudo corregirse oportunamente la actuación arbitraria de la Sunat? ¿Se trata de un problema normativo, interpretativo, o más bien de forma de actuar por parte de la Administración Tributaria? A continuación mencionaremos algunos procedimientos que quizás hubieran servido como vía de solución antes de acudir al arbitraje internacional.

#### 5.6.1 Proceso de amparo

La Constitución Política del Perú, del año 1993, prevé en su Artículo 200° la existencia de recursos constitucionales, a través de los cuales, se busca la tutela de los derechos fundamentales, contenidos en ella; asimismo, el Artículo II del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional - Ley N° 28237, señala que los procesos constitucionales de hábeas data, hábeas corpus, cumplimiento, amparo, inconstitucionalidad, acción popular y los conflictos de competencia, previstos en la Constitución tienen como finalidad garantizar la primacía de esta y la preservación de los derechos constitucionales.

Es así que, hemos contemplado la posibilidad de recurrir a un proceso constitucional de amparo, a efectos de buscar tutela de los derechos constitucionales vulnerados por la SUNAT, cuando lleva a cabo la aplicación de medidas cautelares previas en

perjuicio del contribuyente TSG SAC. Ahora ¿Por qué un proceso de amparo? es preciso indicar que el proceso de amparo tiene como finalidad la protección de todos los derechos fundamentales, salvo el derecho de libertad individual y los derechos conexos a ella (Diez Canseco y Pimentel, 2013); por ello, dicho recurso es la vía constitucionalmente prevista para lograr el cese de la agresión de los derechos fundamentales del contribuyente TSG SAC, en vista que los principios/derechos vulnerados, específicamente, son: el principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica.

Con la interposición de este recurso, buscamos que en última y definitiva instancia, el Tribunal Constitucional emita pronunciamiento estimatorio, tutelando así los derechos fundamentales del administrado afectado con este procedimiento, en vista de que, el Tribunal Fiscal también persistía en confirmar lo resuelto por Sunat. Por ello, a efectos de obtener un pronunciamiento de fondo, nos centraremos básicamente en reconducir nuestra demanda, atacando los principios/derechos, mencionados a lo largo de nuestra investigación y que estimamos se vulneraron con esta forma de actuar de la Administración Tributaria, de modo que, obliguemos, por decirlo de alguna forma, a que el Supremo Intérprete de la Constitución se pronuncie al respecto.

Cabe mencionar que, consideramos la vía del amparo correcta en la presente casuística; por consiguiente, nuestro pedido debe revisarse y atenderse sin mayor complicación; sin embargo, causa desconcierto que el Tribunal Constitucional a

través de la sentencia recaída en el Expediente N° 03417-2011-AA, correspondiente al proceso de amparo, seguido por un contribuyente (persona natural) contra el Ejecutor Coactivo y la Intendencia Regional de Lima de la SUNAT y el Tribunal Fiscal, declaró improcedente el recurso de amparo interpuesto, cuando el objeto de la demanda era dejar sin efecto el procedimiento de ejecución coactiva, el cual se había iniciado respecto de diversas ordenes de pago giradas al contribuyente, esto a pesar de haber presentado el recurso de reclamación respectivo.

El TC justificó la improcedencia del recurso, señalando que la revisión judicial, establecida en la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva era la vía correcta e igual de satisfactoria para atender dichos casos:

“(…) Que en virtud de estas disposiciones, el recurrente se encuentra facultado para solicitar la revisión judicial de dicho procedimiento en el proceso contencioso administrativo, por cuanto: a) resulta ser una vía procedimental específica, en tanto proceso que tiene por objeto la revisión de la regularidad y el cumplimiento de las normas previstas para la iniciación y el trámite del procedimiento de ejecución coactiva; y, b) es una vía igualmente satisfactoria (…)” (Tribunal Constitucional, Sentencia N°. 03417-2011-AA, fundamento jurídico N° 7).

Sin embargo, al conocer la rapidez intrínseca del proceso de ejecución coactiva y las consecuencias inmediatas que lleva consigo la puesta en marcha de dicho procedimiento, consideramos que la vía de amparo es la correcta y es más eficiente por encima de la revisión judicial. Asimismo, dicha sentencia fue duramente criticada

por el profesor Escobar (2011), quien adicionó un argumento de fondo, el cual indica que:

“(…) la Ley N° 26979 regula los procesos de cobranza coactivas seguidos por entidades de la administración pública nacional, regional y local, distintos a SUNAT, pues dicha norma regula el procedimiento de ejecución coactiva de obligaciones no tributarias y de obligaciones tributarias de los gobiernos locales. Segundo, el procedimiento de ejecución coactiva que debe seguir Sunat se encuentra regulado en el Libro III, Título III, artículos 114° al 123° del Código Tributario. Es así, que el artículo 122 del citado Código, regula el proceso de revisión judicial, bajo la denominación de Recurso de Apelación. Siendo esto así, apreciamos que el TC incurre en error en esta sentencia, pues deniega un amparo al considerar indebidamente que en el caso de autos resulta de aplicación el proceso de revisión judicial previsto en el artículo 23° de la Ley N° 26979” (párr. 6,7 y 8).

Esta preocupante sentencia que busca limitar el amparo en materia tributaria, genera una vez más que los contribuyentes se encuentren en situación de indefensión, ya que a todas luces el recurso debió declararse procedente, no solo por encontrarse en la vía legal correcta, sino porque al ignorar dicho recurso nos alejamos de los preceptos del Estado Constitucional de Derecho, (Nuestro Estado) el cual da prioridad a la defensa de los derechos constitucionales y reconoce como derecho

fundamental la protección jurisdiccional, en caso nos encontremos ante una situación de lesión o amenaza de lesión de nuestros derechos constitucionales.

Por otro lado, igual de cuestionable es que el proceso de revisión judicial, previsto en el artículo 23º de la Ley N° 26979, haga distinciones y solo sea de aplicación para procedimientos de ejecución coactiva seguido por órganos distintos a la Sunat, lo cual, quiere decir que, la salida que pretende darnos el Tribunal Constitucional no es válida. Pues, claramente, nuestro recurso sería declarado improcedente; delegándolo nuevamente a la vía administrativa, la cual, como sabemos, sería juez y parte en el proceso. Por consiguiente, dicha situación vulnera nuestro derecho a la tutela jurisdiccional, el mismo que se encuentra previsto en el inciso 3 del artículo 139º, de la Constitución Política del Perú.

Para finalizar, el derecho a la tutela jurisdiccional y el derecho al debido proceso no solo se encuentran reconocidos a nivel nacional y le son de aplicación a las personas naturales. También estos derechos son de aplicación a las personas jurídicas y han sido desarrollados/reconocidos por nuestra jurisprudencia, así como por la jurisprudencia supranacional, como es el caso de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

“Por estas razones, resulta cuestionable limitar la tutela constitucional de las personas jurídicas pues los únicos límites que se pueden interponer al inicio de un proceso constitucional de amparo son los límites establecidos en el Código Procesal Constitucional, es decir, los requisitos de admisibilidad, y procedencia”. (Zavaleta, 2013, p. 26).

### 5.6.2 Control judicial de la discrecionalidad administrativa

De acuerdo a lo señalado por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 03417-2011-AA una vía eficaz para revisar o dejar sin efecto un procedimiento de ejecución coactiva es la revisión judicial, como sabemos, el procedimiento de ejecución coactiva se inicia sobre la base del acto administrativo generador de la obligación, el cual muchas veces se sustenta en la discrecionalidad del funcionario de turno de Sunat (ejecutor coactivo).

Respecto del pronunciamiento del Tribunal Constitucional, han existido algunas posturas que indicaban la improcedencia de la revisión judicial para procesos de ejecución coactiva, seguidos por órganos del Estado como la Sunat, ello en vista que el procedimiento de ejecución coactiva que debería seguir SUNAT se encuentra regulado en el Código Tributario, el cual regula el proceso de revisión bajo la denominación de Recurso de Apelación (Escobar, 2011).

Como vemos, el Tribunal Constitucional delega el procedimiento de ejecución coactiva a la revisión judicial, mientras una parte de la doctrina señala que dicha vía no es la indicada, sino el proceso de amparo. En definitiva, nosotros creemos que tanto el recurso de amparo como la revisión judicial pueden ser vías válidas de acuerdo a la finalidad para la que son requeridas; pues si se busca dejar sin efecto un proceso de ejecución coactiva y volver las cosas al estado anterior de la

vulneración de los derechos fundamentales, la vía correcta es el amparo y si lo que se quiere es la revisión del control de valoración que ha sustentado el acto administrativo que dio lugar al proceso de ejecución coactiva, consideramos que la vía apropiada sería la revisión judicial.

Por ello, compartimos la opinión de Terrones (2010), cuando indica que: “no existe razón alguna para que los actos administrativos, dictados al amparo de una discrecionalidad técnica, queden sujetos únicamente a un mínimo de control judicial, pudiendo los tribunales en esos casos adentrarse al control de valoración que ha sustentado el acto administrativo” (p. 205). Incluso existen opiniones que no solo debería existir la posibilidad de revisión del acto administrativo discrecional sino también, de corresponder, su sustitución por el poder judicial.

En ese entendido, el control o la revisión judicial del acto administrativo discrecional podría concluir en su anulación o en su sustitución por otro acto administrativo, el cual debería ser la solución que debió haberse adoptado desde un principio. Para ello, el juez deberá sustituir la decisión administrativa, en vista de haber realizado el respectivo control de legalidad al que debe sujetarse todo acto administrativo y por ende, comprobar que los hechos fácticos, la comprobación de ellos y el sustento legal, no se ajustaron a la ley y al Derecho, originando así la antijuricidad del acto administrativo y por consiguiente invalidarlo.

En línea con lo esbozado, apoyamos que si el contribuyente considera, por razones objetivas, que no corresponde, por parte de la Sunat, exigirle una obligación tributaria u otra obligación conexas, este tiene todo el derecho de entablar un recurso de reclamación y apelación en la vía administrativa, así como también, tiene derecho a iniciar un proceso judicial imparcial, en el que se manifieste su derecho a la tutela jurisdiccional y el derecho de defensa.

Para ello, es vital que se cumplan con los principios constitucionales de la función jurisdiccional, los cuales se encuentran descritos en el artículo 139 de la Constitución Política del Perú de 1993. Siendo, desde nuestro punto de vista, los principios más trascendentales: i) el de la independencia en el ejercicio de la función jurisdiccional, ii) la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional y, iii) el principio de no ser privado del derecho de defensa.

Todo ello, aunado a la autonomía e independencia en la estructura organizacional que deberá existir entre los poderes del Estado, la cual garantiza un ambiente la seguridad jurídica en nuestro país.

Sin embargo, es conocido que, nuestro sistema de justicia presenta serias ambivalencias de valores constitucionales, lo cual pone en tela de juicio la tutela imparcial de nuestros órganos de administración de justicia, quienes, como sabemos, administran amplias discrecionalidades, las cuales en ocasiones atienden a necesidades de contenido extrajurídico (motivos políticos, morales, económicos,

etc), lo cual se ve reflejado en resoluciones por demás lejanas del sentido de la justicia y bien común, socavando la ya lacerada figura del poder judicial y destruyendo aún más la confianza de los ciudadanos que, nuevamente, ven vulnerados sus derechos constitucionales.

Esta afirmación sobre la falta de imparcialidad cobró fuerza en los últimos años, cuando a través de la Resolución de Superintendencia N° 056-2013/SUNAT, se aprobó destinar parte del presupuesto de la Sunat a favor del Poder Judicial, con la intención de implementar juzgados especializados en temas tributarios y aduaneros, en concordancia con lo establecido en la Sexagésima Cuarta Disposición Complementaria Final de la Ley N° 29951, Ley de Presupuesto del Sector Público para el Año Fiscal 2013.

Como ciudadanos/contribuyentes, sabemos de las carencias de nuestro Poder Judicial y por tanto la necesidad de contar con un sistema moderno, dinámico y eficiente que responda a las necesidades de la población, como a la atención en un tiempo razonable de los procesos tributarios que, lógicamente, impactan de manera directa en las empresas y en los distintos agentes económicos del país.

Sin embargo, priorizamos por sobre todo la necesidad de independencia de un poder judicial, el cual sea autónomo de los otros poderes del Estado, como dicta la Constitución, y que se encuentre libre de todo tipo de injerencia (interna y externa) al emitir un pronunciamiento. Puesto que contar con salas especializadas en el Poder Judicial que dependan del presupuesto de la Sunat, puede violentar la independencia de los órganos fundamentales, los cuales están en la obligación de

brindar tutela jurisdiccional efectiva a los contribuyentes, que litigan conflictos de interés tributarios con la Sunat, así como atender contra los preceptos recogidos en la Constitución.

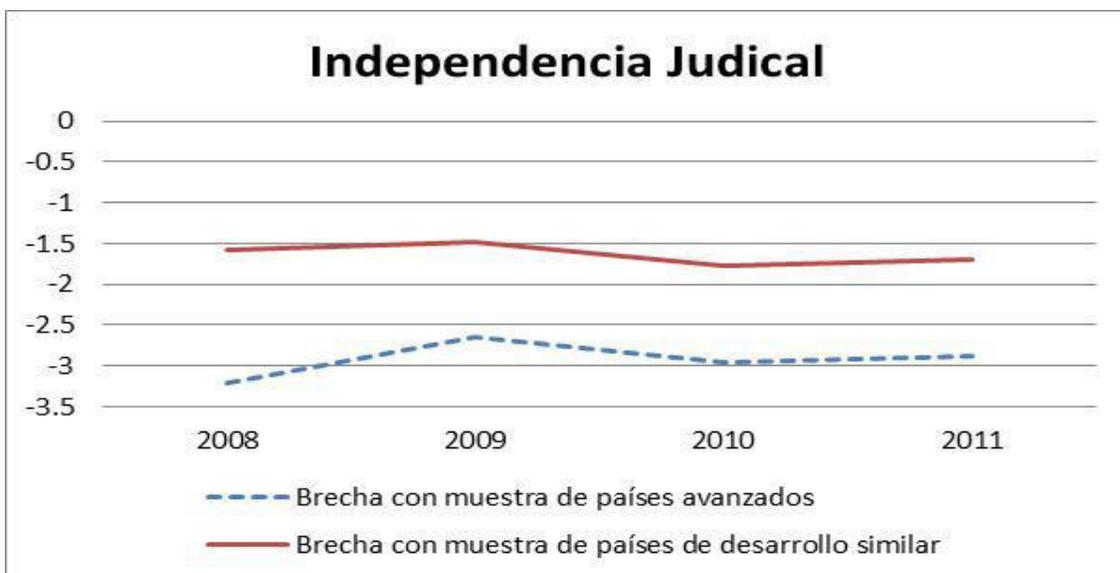
Es cierto que todos anhelamos un poder judicial dinámico y menos burocrático, pero el precio a pagar no puede ser la tranquilidad de los administrados, por tanto, necesitamos la modernización del poder judicial pero dentro del marco que fija la Constitución y la ley, de manera que se garantice el principio de independencia de la función jurisdiccional, el cual fue desarrollado por el Tribunal Constitucional Peruano en la Sentencia N°0004-2006-PI/TC:

“(…) como aquella capacidad autodeterminativa para proceder a la declaración del derecho, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, dentro de los marcos que fijan la Constitución y la Ley. En puridad, se trata de una condición de albedrío funcional. El principio de independencia judicial exige que el legislador adopte las medidas necesarias y oportunas a fin de que el órgano y sus miembros administren justicia con estricta sujeción al Derecho y a la Constitución, sin que sea posible la injerencia de extraños [otros poderes públicos o sociales, e incluso órganos del mismo ente judicial] a la hora de delimitar e interpretar el sector del ordenamiento jurídico que ha de aplicarse en cada caso. La independencia judicial debe, pues, percibirse como la ausencia de vínculos de sujeción política (imposición de directivas por parte de los órganos políticos) o de procedencia

jerárquica al interior de la organización judicial, en lo concerniente a la actuación judicial per se, salvo el caso de los recursos impugnativos, aunque sujetos a las reglas de competencia. La independencia, como una categoría jurídica abstracta, necesita materializarse de algún modo si pretende ser operativa”. (Tribunal Constitucional, Sentencia N° 0004-2006-PI/TC, fundamento jurídico N°17).

Ahora, si bien esta realidad de la dependencia económica entre el Poder Judicial y la Sunat no se dio en el año en que ocurrieron los hechos materia de controversia entre la empresa TSG SAC y la Sunat, es menester pronunciarse sobre dicho acontecimiento, ya que con el mantenimiento de los Juzgados y Salas especializados en temas tributarios no solo se trasgreden los principios constitucionales de independencia e imparcialidad judicial, sino el principio de seguridad jurídica, el cual cumple un rol preponderante en el normal desenvolvimiento de la vida en sociedad.

A continuación, mostraremos un gráfico que muestra la realidad y el problema de la falta de independencia de nuestro poder judicial en los procesos tributarios; el que sin duda se agravaría, en caso de no mantener su independencia y jerarquía económica:



Fuente: Revistas Peruana de Derecho Tributario de Universidad de San Martín de Porres.

En “Algunas Propuestas de Política Pública, Tributaria y Fiscal para el Desarrollo: Infraestructura, Calidad Institucional e Independencia del Poder Judicial”. MICHAEL ZAVALETA

ALVAREZ

Como vemos, el gráfico es un indicador de un lastre que debemos erradicar lo antes posible. Evidencia que la calidad institucional del Perú es menor en relación a otros países desarrollados. Por ello, compartimos las reflexiones de Zavaleta, Espino, Arribasplata y Seminario (2015) cuando indican que “(...) La clara y correcta distribución presupuestaria para cada órgano estatal coadyuva a la autonomía e independencia de la que estos deben gozar en el ejercicio de sus funciones, puesto que es trascendental para garantizar que no exista subordinación frente a algún poder externo como el poder económico de alguna otra entidad, pues de existir favoritismo y parcialidad se estaría vulnerando un gran número de derechos fundamentales (...)” (p. 10,11).

Finalmente, con la confianza de encontrarnos frente a un sistema imparcial, consideramos que podemos trasladar la revisión del acto administrativo ante el juez jurisdiccional, para que este pueda merituar la información puesta a disposición por parte del contribuyente que vio sus derechos afectados, de manera que, de existir la posibilidad de sustitución del acto administrativo esta se lleve a cabo y sea el juez quien determine entre las opciones respecto de las cuales se debió escoger desde un principio. Al fin y al cabo, lo único a lo que aspiramos es que el juez aplique la solución que mejor se adecua a la normatividad y a la Constitución.

Como mencionamos líneas arriba, es clave la palabra independencia e imparcialidad, además debemos tener en cuenta que este tipo de medidas deberían ser analizadas de una forma integral y no sólo desde una perspectiva o finalidad “pro fisco” la cual es en la actualidad motor de la actividad administrativa.

## **CAPITULO VI: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### 6.1 Conclusiones

- 1.** El Estado siempre deberá tener orientación formal y real a la democracia, con ello alcanzará uno de los principales valores del Estado Social y Democrático de Derecho que es la seguridad jurídica.
- 2.** Consideramos al Estado Constitucional como nuestro marco de Estado de Derecho Democrático, éste es para nosotros la conjunción natural –y evolutiva del Estado de Derecho y Estado Social, ya que reconoce nuestros deberes y derechos como integrantes de una sociedad y es proveedor de los bienes y servicios públicos que van a favorecer la vida del individuo.
- 3.** La Constitución como norma de aplicación directa por todos los operadores del derecho determina que el ordenamiento jurídico deba interpretarse tomando en

primer lugar los preceptos constitucionales, los cuales van a ser siempre los inspiradores del razonamiento jurídico.

4. Los principios y valores adoptados en la Constitución son aplicados y atienden al interés general sin perder de vista derechos tan importantes como los relativos a la propiedad.

5. A nuestro entender, el Poder Tributario es la facultad otorgada por la Constitución a los diferentes niveles de gobierno (Central, Regional y Local) para la creación de normas de contenido tributario que se insertarán en nuestro ordenamiento jurídico, así como para la aplicación de las mismas, las cuales tienen como fin primordial generar ingresos fiscales al Estado que le permitan cubrir las necesidades públicas, procurando de esta manera el bien común, su fin primordial.

6. El poder tributario se materializa a nivel de lo que podemos entender como “fases”: la de creación del tributo, la de reglamentación del tributo, la de recaudación y competencia del tributo.

7. El Poder Tributario se desarrolla o manifiesta en lo que consideramos distintas “fases”, pues éste no podría agotarse con la sola creación del tributo. Luego de creado el tributo (Poder Tributario en sí) debe reglamentarse (potestad tributaria), deben establecerse los mecanismos necesarios para la recaudación del tributo (función tributaria) y, finalmente, recaudarse (competencia tributaria).

**8.** Asimismo, entendemos que el Estado tiene legítimamente el poder tributario (en todas sus manifestaciones) para la obtención de recursos que le permitan cumplir con sus fines, sin embargo, dicho poder, tal como ha reconocido nuestro Tribunal Constitucional, no puede ejercerse de manera ilimitada, por lo que toda actuación tributaria estatal tendrá parámetros a seguir reconocidos por el Derecho, estos parámetros son los límites al poder tributario del Estado, los cuales constituyen pautas o reglas de orden formal y material a las que deben sujetarse los poderes públicos en el ejercicio del poder tributario o en la aplicación de los tributos.

**9.** Los principales límites al poder tributario del nuestro Estado son los principios constitucionales tributarios (formales y materiales), así como a las fuentes clásicas del Derecho Tributario (las normas tributarias, la jurisprudencia, la doctrina y los tratados internacionales).

**10.** En el Perú, la doctrina y la jurisprudencia reconocen la existencia de dos categorías de principios tributarios, según estos se encuentren o no recogidos en el texto Constitucional: Los principios explícitos y los principios implícitos. Los principios explícitos, que limitan el poder tributario, son los que se encuentran de manera formal en el artículo 74º de la Constitución peruana, los cuales son: reserva de ley, no confiscatoriedad, igualdad y respeto a los derechos fundamentales de las personas. Por otra parte, los principios implícitos, que limitan el poder tributario, son los que se derivan del propio texto constitucional, cuentan con carácter material y se

encuentra recogidos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, estos son, entre otros, los principios de: legalidad, capacidad contributiva y seguridad jurídica en materia tributaria.

**11.** El principio de legalidad tiene una función de garantía individual y plural; la primera se encarga de fijar los parámetros que los entes estatales deberán respetar al momento de ejercer su poder tributario, evitando, así, posibles intromisiones dentro de los espacios de libertad de los ciudadanos; y, es plural al garantizar la democracia en todos los procedimientos que persigan finalidad recaudatoria

**12.** La seguridad jurídica es un principio contenido de manera implícita en nuestra Constitución Política del Perú de 1993, el cual forma parte sustancial del Estado Constitucional de Derecho, brindando predictibilidad en el contenido de la norma jurídica, así como en su aplicación. De igual manera, funciona como instrumento tutelador de intereses individuales y generales.

**13.** Como mencionamos, el principio de seguridad jurídica brinda predictibilidad sobre la aplicación de la norma tributaria, así como sobre su contenido, en vista de ello, todos los ciudadanos/contribuyentes deberíamos saber qué consecuencias acarrearán nuestras acciones en lo referente a nuestras obligaciones y deberes tributarios; pero también, la Sunat se encontrará obligada a aplicar la norma tributaria de la manera más justa, y correcta, eliminando todo tipo de arbitrariedad en su actuar y valiéndose de toda información objetiva y técnica obtenida para resolver

los conflictos de intereses entre ella y el administrado. Finalmente, las decisiones tomadas por Sunat no pueden vulnerar derechos fundamentales de las personas, ni ir contra principios establecidos en la Constitución.

**14.** Por otra parte y respecto al poder tributario que ostenta la Sunat, tenemos las potestades discrecionales, las cuales se otorgan al funcionario de la administración tributaria - para que en el ejercicio de sus funciones y siempre que la ley lo ampare - por la cual someten a un hecho concreto a su apreciación y entendimiento, pudiendo llegar a una solución justa, la cual atienda el interés público pero sin menoscabar los principios consagrados en la Constitución, así como otras garantías de los administrados. Cabe resaltar que en un Estado como el nuestro, el interés público será ponderado frente al interés particular de cada individuo; sin embargo, dicha afirmación no otorga carta abierta a la administración tributaria para que en la búsqueda del bien común se pueda lesionar el derecho de los particulares, aplicando juicios de valor desproporcionados y poco razonables en algunos casos.

**15.** También, es muy importante que todas las actuaciones de la administración tributaria se encuentren realmente motivadas, pero sobre todo que se lleven a cabo en un marco de respeto a la Constitución y otras fuentes del Derecho Tributario, en lugar de atender intereses meramente recaudatorios; de lo contrario, mientras mayor poder le sea atribuido a la Administración, en razón de otorgársele facultades discrecionales ilimitadas menor serán los derechos garantizados a los administrados.

**16.** En línea con la aplicación de las potestades discrecionales que le son conferidas a la administración tributaria, el texto del artículo 64 del Código Tributario (determinación sobre base presunta) es notablemente amplio y puede ser aplicado por el funcionario de Sunat, de considerarlo pertinente. El tenor del numeral 2 del mismo, en particular, parece requerir únicamente que la declaración tributaria, presentada por el contribuyente o la documentación sustentatoria ofrezca dudas respecto a su veracidad o exactitud, o simplemente, no incluya los requisitos y datos exigidos en el Código Tributario (formalidades), por lo que dicha disposición parecer ser una invitación abierta a la SUNAT para ejercer discreción ilimitada.

**17.** Por otra parte, las Medidas Cautelares Previas, son aquellas que pueden ser aplicadas por la Sunat, dentro de un procedimiento de cobranza coactiva, las cuales por su excepcionalidad deberán cumplir con ciertos requisitos señalados en el artículo nº 56 del Código Tributario, siempre y cuando no colisionen con preceptos constitucionales y otros principios inspiradores del Estado Constitucional de Derecho.

**18.** Como puede advertirse del caso, materia de análisis, se infiere que el poder tributario, manifestado en la fase aplicativa de la norma tributaria, fue mal empleado por la Sunat, debiéndose a una mala interpretación de la norma tributaria y por el ejercicio de una discrecionalidad ilimitada, por intereses pro fisco y por ambigüedad en la norma tributaria, lo cual terminó por colisionar con los límites impuestos al poder tributario del Estado.

**19.** De la revisión de la casuística expuesta en nuestra investigación, concluimos que la actuación arbitraria de la Sunat pudo haber llegado a su fin mediante la presentación de dos tipos de recurso: 1) mediante el proceso de amparo y 2) mediante la revisión judicial del acto administrativo que dio inicio a la aplicación de medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva. De esa forma, se hubiera arribado a una solución dentro del fuero nacional, antes de acudir al arbitraje internacional y exponer a nuestro país como un Estado que no respeta los derechos fundamentales de las personas jurídicas, vulnerando no solo su propia Constitución, sino la norma supranacional.

**20.** Finalmente, las vías de solución del problema jurídico-tributario esbozado, necesitan el escenario propicio, a fin de que el acto administrativo quede sujeto al control judicial, pudiendo los tribunales ejercer una valoración de los sustentos del acto administrativo o que logre suspenderse la aplicación de las medidas cautelares previas, a través del proceso de amparo. En efecto, las dos vías procesales mencionadas no excluyen ni evitan que un contribuyente acuda a fueros internacionales; si se mantiene la amenaza o vulneración de sus derechos constitucionales.

## **6.2 Recomendaciones:**

1. La administración tributaria está en la obligación de aplicar el derecho tributario en sujeción de la norma constitucional y de las fuentes del derecho tributario, solo actuando bajo dichos lineamientos se garantizan los derechos constitucionales de los ciudadanos – contribuyentes dentro del Estado.

2. Asimismo, una de las grandes tareas pendientes, en estos tiempos, es la redefinición del concepto de poder tributario, en atención a la realidad que se atraviesa como parte del proceso de globalización de la economía, así como por la necesidad de establecer y replantear niveles de jerarquía en la repartición de tal poder, de manera que se evitarían posibles vulneraciones a la norma tributaria y constitucional.

3. El Tribunal Constitucional debe replantear su posición, respecto a la resolución que determina la improcedencia del recurso de amparo, la cual solicita la suspensión del procedimiento de ejecución coactiva seguido por la Sunat, ya que al negar esta vía procedimental se vulnera el derecho a la tutela jurisdiccional, así como otros derechos fundamentales conexos.

4. Por otra parte, es necesario que se realice el control de la valoración, en vía judicial, que ha sustentado el acto administrativo que dio lugar al proceso de ejecución coactiva, cuando el contribuyente así lo solicite y presuma que el acto administrativo fue dictado de manera arbitraria o desproporcionada. Creemos que no solo se debe revisar el acto administrativo discrecional, sino, de ser necesario, su

anulación o sustitución por otro acto administrativo, que se traduzca en la solución más acorde a la Ley a la Constitución.

5. Finalmente, como ciudadanos/contribuyentes estamos obligados a mantenernos firmes ante nuestro reclamo de tutela efectiva de nuestros derechos y de que el Estado nos garantice la independencia, imparcialidad e integridad de la función jurisdiccional.

## FUENTES DE INFORMACION

### Referencias Bibliográficas:

ALTERINI, A.A., La Inseguridad Jurídica, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1993. P.15.

ARAOZ VILLENA, Luis Alberto. Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima. 2012. p. 119.

BRAVO CUCCI, Jorge. Fundamentos de Derecho Tributario. Segunda Edición. Lima: Palestra Editores, 2006. p. 99

CABANELLAS, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. T. VIII, HELIASTA, 23<sup>a</sup> edición, Buenos Aires , 1994. P. 192.

DANOS ORDÓÑEZ, Jorge. El Principio Constitucional de No Confiscatoriedad de los Tributos en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. [aut. libro] Jorge Danós Ordóñez y otros. Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima: Palestra, 2006. p. 136.

EFFIO PEREDA, Fernando; Aguilar Espinoza, Henry y Brun Herbozo, Henry. Código Tributario. Comentado y Concordado 2007. Entrelíneas. Lima 2007.pp 21.

GAMBA VALEGA , Cesar. Derecho Tributario Topicos Contemporaneos. Edicion Grijley. Lima, 2011. Págs.428, 429.

GAMBA VALEGA, César M. Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima. 2012. pp. 353-354.

GAMBA VALEGA, César. La Reserva de Ley en Materia Tributaria: Un Principio Esencial del Sistema Tributario. Derecho Tributario Topicos Contemporaneos. Edicion Grijley. Lima, 2011. P.p 426,427.

GARCIA NOVOA, Cesar. El concepto de seguridad jurídica. Seguridad jurídica y tributación. Plural editores. La Paz, 2013. P. 21.

GARCIA NOVOA, Cesar. La Incidencia de la Doctrina de la Solidaridad en cierta Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano en la Creación y Aplicación de Normas Fiscales. Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Lima, 2011. Fondo Editorial USMP. P. 73.

GUTIERREZ LOUSA, Manuel y RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio. En Las Consecuencias de la Globalización. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid., 2004. p.6 y 7.

HABERLE, P.: Citado por Zavaleta Alvarez. "El Estado Constitucional". Lima. Ed. Fondo Editorial PUCP y Universidad Autónoma de México. 2003.

IANNACONE SILVA, Felipe. Derecho Tributario y Fuentes: Perspectiva peruana. En Zavaleta Álvarez, Michael y Arrieta Martínez de Pisón, Juan (Dir.). Rojas Oviedo, Roger y Vega Borrego, Félix Alberto (Coord.) Derecho Tributario Peruano y Español. Lima, Fondo Editorial USMP, 2011. pp. 48.

IANNACONE SILVA, Felipe. Los Principios del Derecho Tributario. Análisis Valorativo. En Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal, en homenaje al Dr. Rubén Darío Sanabria Ortiz Vol. I. Lima, Editorial Grijley. 2014. pps .120, 121.

LANDA ARROYO, Cesar. "La Incidencia de los Principios Constitucionales en el Derecho Tributario. A Propósito del Título Preliminar del Código Tributario". En Texto Único Ordenado del Código Tributario". Segunda Edición, Enero 2011.pág. 249.

LÓPEZ ESPINOZA, Leonardo.Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima, 2012.p 377.

PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. Tratado de Derecho Tributario. Lima 2003. Palestra Editores. P. 179, 183

QUERALT, Juan Martin. Libro Tratado de Derecho Tributario. Edición Temis S.A. Bogotá.2001.p.p 148.

SACCHETTO, Claudio. En Las Fuentes del Derecho Internacional Tributario. En: Amatucci, Andrea (Dir.). Tratado de Derecho Tributario. Bogotá. Themis. Tomo I. 2001. pp. 36, 41, 45 y 541.

SIMÓN ACOSTA, Eugenio. La Ley Tributaria. En: Amatucci, Andrea (Dir.). Tratado de Derecho Tributario. Bogotá. Themis. Tomo I. 2001. pp. 541.

TAREK Moysés.Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Paulo de Barros Carvalho. Lima : Grijley, 2011.P.p 218, 219.

TERRONES LOPEZ, Roxana. La discrecionalidad de la Actuación Administrativa: en la búsqueda de un equilibrio. En: Libro Homenaje a Luis Hernandez Berenguel. Lima 2010. P.192 y 201.

TIPKE, Klaus “Moral Tributaria del Estado y de los Contribuyentes”. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Madrid 2002 Barcelona. P.p. 34,35.

VILLEGAS LÉVANO, Cesar M. El Respeto a los Derechos Fundamentales en el Ejercicio de las Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria. Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Lima, 2011. Fondo Editorial USMP. P. 60. P. 498.

XABIER, A. Tipicidad y Legalidad en el Derecho Tributario, RDFHP, n° 120. P.48.

ZAVALETA ALVAREZ, Michael. Los Principios del Derecho Tributario. Análisis Valorativo. En Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal, en homenaje al Dr. Rubén Darío Sanabria Ortiz Vol. I. Lima, Editorial Grijley, 2014. pps .158, 159.

ZAVALETA ALVAREZ, Michael. Propuesta de Modelo Opcional en el Impuesto a la Renta de Personas Naturales. A propósito del Deber de Contribuir con Capacidad Contributiva. Estudios de Derecho Constitucional Tributario. Lima, 2011. Fondo Editorial USMP. P. 60. P. 292

### **Referencias Hemerográficas:**

CRUZ PADIAL, Ignacio. En Globalización Económica: Sinónimo de desnaturalización tributaria. Ed. Crónica Tributaria Número. 109. España 2003. Pp.68, 69 y 73.

DANÓS ORDOÑES, Jorge E. La Incidencia de la Nueva Constitución en las Fuentes del Derecho Tributario. En Revista del Foro del Colegio de Abogados de Lima. Lima, Año, LXXXII. pp. 40, 41.

DANÓS ORDOÑEZ, Jorge. El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar. 29, Lima, 1994, Themis. p. 131.

DEL BUSTO VARGAS, Jorge. El Principio de Seguridad Jurídica en la creación y aplicación del tributo. En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, Volumen 29, Diciembre 1995. P. 75.

GARCIA NOVOA, Cesar. "Las Normas Internacionales de Contabilidad y su Influencia en la Imposición de la Empresa". Mundo Fiscal Revista de Actualidad Tributaria N.3. Cali, 2007. P.p.11,14.

MEDRANO, Humberto. "Acerca del principio de legalidad en el Derecho Tributario peruano". Publicado en la revista N° 12 del Instituto Peruano de Derecho Tributario, junio 1987. P.P.1, 91.

SANABRIA ORTIZ, Ruben Darío. "Tributo y Constitución Límites al Poder Tributario". Revista Vox Juris. Año 17 N°12.p.p. 140.

## Referencias electrónicas

DIEZ CANSECO MURGUÍA, Alejandro, PIMENTEL DEL VALLE Kattia. “Inconstitucionalidad en la Nueva Administración de Justicia Tributaria-Aduanera y Garantías Constitucionales como Medio de Defensa”. En Revista Peruana de Derecho Tributario-Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review., Lima, 2013. Disponible en:

[http://www.derecho.usmp.edu.pe/CET\\_ediciones\\_anteriores/edicion\\_18/archivos/ARTICULOS/04%20INCONSTITUCIONALIDAD%20EN%20LA%20NUEVA%20ADMINISTRACION%20DE%20JUSTICIA%20TRIBUTARIA-ADUANERA%20Y%20GARANTIAS%20CONSTITUCIONALES%20COMO%20MEDIO%20DE%20DEFENSA.pdf](http://www.derecho.usmp.edu.pe/CET_ediciones_anteriores/edicion_18/archivos/ARTICULOS/04%20INCONSTITUCIONALIDAD%20EN%20LA%20NUEVA%20ADMINISTRACION%20DE%20JUSTICIA%20TRIBUTARIA-ADUANERA%20Y%20GARANTIAS%20CONSTITUCIONALES%20COMO%20MEDIO%20DE%20DEFENSA.pdf). (Visitado el 20 de agosto del 2016).

ESCOBAR AGREDA, Hugo. “Definen procedencia del amparo en lo tributario”. Publicado en el Diario El Peruano el 07 de Diciembre de 2011. Publicado en línea. Disponible en: <http://www.elperuano.com.pe/edicion/noticia-definen-procedencia-del-amparo-lo-tributario-33378.aspx>

GARCIA NOVOA, Cesar. Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica. En: La justicia en el diseño y aplicación de los tributos, 2006. ISBN 84-8008-210-0. P.p 237. [Internet, disponible en <http://dialnet.unirioja.es>.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. Diccionario de la Lengua Española [Internet]. Edición del Tricentenario.[Consultado en línea el 15 de junio]. Disponible en: <http://dle.rae.es/?id=XTrIaQd>.

ZVALETA ALVAREZ, Michael. “Crítica al Proceso Cautelar Tributario en el Contencioso-Administrativo y en el Amparo”. En Revista Peruana de Derecho Tributario-Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Lima, 2013. Pág.26 Disponible en: [http://www.derecho.usmp.edu.pe/CET\\_ediciones\\_anteriores/edicion\\_18/archivos/ARTICULOS/01%20CRITICA%20AL%20PROCESO%20CAUTELAR%20TRIBUTARIO%20EN%20EL%20%20CONTENCIOSO\\_MZA.pdf](http://www.derecho.usmp.edu.pe/CET_ediciones_anteriores/edicion_18/archivos/ARTICULOS/01%20CRITICA%20AL%20PROCESO%20CAUTELAR%20TRIBUTARIO%20EN%20EL%20%20CONTENCIOSO_MZA.pdf). (Visitado el 20 de setiembre del 2016).

ZVALETA, Michael, ESPINO, Yulissa, SEMINARIO, Paola, ARRIBASPLATA, Katherine, “Problemática de los Juzgados Tributarios y Aduaneros” En Revista Peruana de Derecho Tributario-Universidad de San Martín de Porres Tax Law Review. Lima, 2015. Págs.10 y 11. Disponible en: [http://www.derecho.usmp.edu.pe/revista\\_cet/archivos/DOCTRINA\\_ARTICULOS/CET%20diagramado%20Juzgados%20Tributarios%20y%20Aduaneros\\_VF%20-%20CET.pdf](http://www.derecho.usmp.edu.pe/revista_cet/archivos/DOCTRINA_ARTICULOS/CET%20diagramado%20Juzgados%20Tributarios%20y%20Aduaneros_VF%20-%20CET.pdf) (Visitado el 20 de setiembre del 2016).

ZVALETA ALVAREZ, Michael. “Algunas Propuestas de Política Pública, Tributaria y Fiscal para el Desarrollo: Infraestructura, Calidad Institucional e Independencia del

Poder Judicial”. En Revista Peruana de Derecho Tributario de Universidad de San Martín de Porres. Lima, 2015. Pág.6. Disponible en: [http://www.derecho.usmp.edu.pe/revista\\_cet/archivos/MONOGRAFIAS E INVESTIGACIONES/7-2015 Propuestas de Política Tributaria y Fiscal para el Desarrollo.pdf](http://www.derecho.usmp.edu.pe/revista_cet/archivos/MONOGRAFIAS_E_INVESTIGACIONES/7-2015_Propuestas_de_Politica_Tributaria_y_Fiscal_para_el Desarrallo.pdf). (Visitado el 20 de setiembre del 2016).

XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, realizadas en Salvador de Bahía, Brasil, 2000. Resolución del Tema 1: Derechos Humanos y Tributación. Internet. [Disponible en: <http://www.iladt.org>.]

### **Referencias Legales**

Constitución Política del Perú de 1993. Publicada en el Diario Oficial el Peruano, 30 de diciembre de 1993.

Texto Único Ordenado del Código Tributario. Aprobado por Decreto Supremo Nro. 135-99-EF. (Publicado el 19 de agosto de 1999).

Ley de Presupuesto del Sector Público Para el Año Fiscal 2013, aprobado mediante Ley N°29951. Publicado en el Diario Oficial El Peruano, 4 de diciembre del 2012.

Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Ley N° 27444.

Artículo 238, numerales 1 y 2 de la Ley N° 27444 de 2001, modificada por el Decreto Legislativo N° 1029 de 2008.

Convenio entre el Gobierno de la Republica del Perú y el Gobierno de la Republica Popular China sobre Promoción y Protección Reciproca de Inversiones. Artículo 4 numeral 1. [Consultado en línea el 20 de junio]. Disponible en: [www.rree.gob.pe/promocioneconomica/invierta/Documents/China.docx](http://www.rree.gob.pe/promocioneconomica/invierta/Documents/China.docx)

### **Referencias Jurisprudenciales**

Tribunal Constitucional. Sentencia N° 0048-2004-AI/TC, Fundamento Jurídico N° 4 y 5, del 01 de abril de 2005 [consultado en línea el 16 de noviembre de 2012]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00048-2004-AI.html>

Tribunal Constitucional. Sentencia N° 0008-2003-AI/TC, Fundamento Jurídico N° 12, del 11 de noviembre de 2003 [consultado en línea el 20 de noviembre de 2012]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00008-2003-AI.html>.

Tribunal Constitucional. Sentencia N° 5854-2005-PA/TC, Fundamento Jurídico N°3, del 8 de noviembre de 2005 [consultado en línea 10 de abril de 2015]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/05854-2005-AA.html>

Tribunal Constitucional. [Internet]. Sentencia N° 0042-2004-AI/TC, Fundamento Jurídico N° 1, 7 y 9 del 13 de abril de 2005 [consultado en línea 15 de junio de 2012]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.html>

Tribunal Constitucional [Internet] Sentencia N° 03625-2009-PA/TC, Fundamento Jurídico N° 5, del 6 de enero de 2011 [consultado en línea 15 de junio de 2012]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03625-2009-AA.html>.

Tribunal Constitucional [Internet]. Sentencia N° 9165-2005-PA/TC, Fundamento Jurídico N° 1, del 13 de febrero de 2006 [consultado en línea 15 de junio de 2012]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/09165-2005-AA.html>.

Tribunal Constitucional. Sentencia N° 1317-2008-PHC/TC, Fundamento Jurídico N° 8-9 , del 24 de abril de 2006 [consultado en línea el 2 de abril de 2013]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00047-2004-AI.html>.

Tribunal Constitucional. Sentencia N° 047-2004-AI/TC, Fundamento Jurídico N° 14, del 24 de abril de 2006 [consultado en línea el 3 de julio de 2012]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00047-2004-AI.html>.

Tribunal Constitucional. [Internet]. Sentencia N° 1837-2009-PA/TC. Fundamento N° 12 y 14 del 16 de junio del año 2009 [consultado en línea el 15 de junio del 2012]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/01837-2009-AA.html>

Tribunal Constitucional. Pleno [Internet]. Sentencia N° 2762-2002-AA/TC. Fundamento N° 9, del 30 de enero del año 2003 [consultado en línea el 01 de abril del 2013]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/01837-2009-AA.html>

Tribunal Constitucional. Pleno [Internet]. Sentencia N°. 001-2004-AI/TC y 002-2004-AI/TC (Acumulados) Fundamento N°39, 47, 49 y 50 del 27 de setiembre del año 2004 [consultado en línea el 15 de junio del 2012]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00001-2004-AI%2000002-2004-AI.html>

Tribunal Constitucional. Pleno [Internet]. Sentencia N°. 5970-2006-PA/TC. Fundamento N° 14, del 12 de noviembre del año 2007 [consultado en línea el 15 de junio del 2012]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/05970-2006-AA.html>

Tribunal Constitucional. Pleno [Internet]. Sentencia N° 04168-2006-PA/TC. Fundamento N° 13. Del 24 de setiembre del año 2008. [consultado en línea el 15 de

junio del 2012]. Disponible en : <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04168-2006-AA.html>

Tribunal Constitucional. Pleno [Internet]. Sentencia N° 033-2004-AI/TC. Fundamento N°11 y 12. Del 28 de setiembre del año 2004. [consultado en línea el 15 de junio]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00033-2004-AI.html>

Tribunal Constitucional. Pleno [Internet]. Sentencia N° 0016-2002-AI/TC. Fundamento N°3. Del 30 de abril del año 2003. [consultado en línea el 17 de junio]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.html>

Tribunal Constitucional Español. Pleno [Internet]. Sentencia Nro. 150/1990. Fundamento Nro.8. Del 4 de octubre de 1990. [consultado en línea el 17 de junio]. Disponible en: <http://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/1575>.

Tribunal Constitucional Español. Pleno [Internet] Sentencia Nro. 182/1997. Fundamento Nro.11. Del 28 de octubre de 1997. [consultado en línea el 17 de junio]. Disponible en: <https://www.boe.es/boe/dias/1997/11/28/pdfs/T00028-00052.pdf>.

Tribunal Constitucional Español [Internet] Sentencia N 61/1990. Fundamento Jurídico 7, del 4 de mayo de 1990. [consultado en línea el 10 de abril del 2013]. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-T-1990-10085>

Tribunal Constitucional. Pleno [Internet]. Sentencia N°. 03417-2011-AA. Fundamento N° 7, del 24 de octubre del año 2011 [consultado en línea el 20 de agosto del 2016].

Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03417-2011-AA%20Resolucion.html>

Tribunal Constitucional. Pleno [Internet] Sentencia N° 0004-2006-PI/TC. Fundamento N°17, del 29 de marzo del 2006 [consultado en línea el 15 de setiembre de 2016].

Disponible desde Internet en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00004-2006-AI.html>

Tribunal Fiscal. [Internet]. Resolución Nro. 02664-3-2008. P.1, 3, 5, 6 Del 27 de febrero de 2008. [consultado en línea el 18 de junio]. Disponible en:

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal Fiscal/PDFS/2008/3/2008\\_3\\_02664.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/3/2008_3_02664.pdf).

Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones [Internet]

Procedimiento de arbitraje entre Señor Tza Yap Shum y La República del Perú. Caso

N ARB/07/6. Conclusión Nro.7. P. AIII-4. Del 7 de julio de 2011. [consultado en línea

el 18 de junio]. Disponible en:

<http://www.italaw.com/documents/TzaYapShumAward.pdf> .

Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones [Internet]

Procedimiento de arbitraje entre Señor Tza Yap Shum y La República del Perú. Caso

N ARB/07/6. Conclusión Nro.10. P. AIII-5. Del 7 de julio de 2011. [consultado en línea el 18 de junio]. Disponible en: <http://www.italaw.com/documents/TzaYapShumAward.pdf>

Centro Internacional de Arreglo de Diferencias Relativas a Inversiones [Internet] Procedimiento de arbitraje entre Señor Tza Yap Shum y La República del Perú. Caso N ARB/07/6. Conclusión Nro.20. P. AIII-10. Del 7 de julio de 2011. [consultado en línea el 18 de junio]. Disponible en: <http://www.italaw.com/documents/TzaYapShumAward.pdf> .

Tribunal Constitucional. Pleno [Internet]. Sentencia N°. 8957-2006-PA/TC. Fundamento N° 14, del 22 de marzo del año 2007 [consultado en línea el 11 de abril del 2013]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/08957-2006-AA.html>

Tribunal Constitucional. Pleno [Internet]. Sentencia N° 04168-2006-PA/TC. Fundamento N°6. Del 24 de setiembre del año 2008. [consultado en línea el 23 de agosto 2016]. Disponible en: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04168-2006-AA.html>