



FACULTAD DE DERECHO
SECCIÓN DE POSGRADO

SOFT LAW Y LA RESERVA DE LEY

PRESENTADA POR
AQUILES CONTRERAS OJEDA

ASESOR
YUBE EMILIO OSTOS ESPINOZA

TESIS PARA OPTAR
EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO Y
FISCALIDAD INTERNACIONAL

LIMA – PERÚ

2020



CC BY-NC

Reconocimiento – No comercial

El autor permite transformar (traducir, adaptar o compilar) a partir de esta obra con fines no comerciales, y aunque en las nuevas creaciones deban reconocerse la autoría y no puedan ser utilizadas de manera comercial, no tienen que estar bajo una licencia con los mismos términos.

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



USMP
UNIVERSIDAD DE
SAN MARTIN DE PORRES

POSGRADO DE LA FACULTAD DE DERECHO

SOFT LAW Y LA RESERVA DE LEY

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAESTRO EN DERECHO
TRIBUTARIO Y FISCALIDAD INTERNACIONAL**

**PRESENTADO POR:
AQUILES CONTRERAS OJEDA**

**ASESOR:
MG. YUBE EMILIO OSTOS ESPINOZA**

LIMA – PERÚ

2020

DEDICATORIA

El presente trabajo es dedicado a mi esposa Maritza Hidalgo; quien en su incommensurable amor encuentro las fuerzas para seguir adelante.

AGRADECIMIENTO

Al Gran Arquitecto del Universo, por estar a mi lado.

A mis padres, que siempre estuvieron brindándome su apoyo incondicional.

A mi esposa e hijas, por darme voluntad.

A mi asesor, por ser la principal guía e impulso que me permitió alcanzar la presente.

Al profesor Jorge Bravo Cucci por ser un amigo y guía.

A mis compañeros por impulsar el ideal del pan con libertad, que está consustanciada en esta investigación.

ÍNDICE

PORTADA.....	i
DEDICATORIA.....	ii
AGRADECIMIENTO.....	iii
ÍNDICE.....	iv
RESUMEN.....	vi
ABSTRACT.....	viii
INTRODUCCIÓN.....	ix
CAPITULO I MARCO TEÓRICO.....	1
1.1 Antecedentes de la investigación.....	1
1.2 Bases teóricas.....	4
1.2.1 Reserva de Ley.....	4
1.2.2 Soft Law.....	9
1.3 Definición de términos básicos.....	15
CAPITULO II METODOLOGÍA.....	18
2.1 Diseño metodológico.....	18
2.2 Aspectos éticos.....	18
CAPITULO III SOFT LAW Y RESERVA DE LEY.....	19
3.1. De los conceptos de soft law y reserva de ley para la presente investigación.....	19
3.2. El tributo y la soberanía estatal como constitución unitaria.....	23
3.3. Rigidez constitucional de la reserva tributaria y flexibilidad de los instrumentos no vinculantes.....	31
3.4. Las fuentes del Derecho frente a los instrumentos no vinculantes y la reserva tributaria.....	36
3.5. La Interpretación como un acto de recreación del Derecho.....	45
3.6. Binomio de los instrumentos no vinculantes.....	51
3.7. De los instrumentos no vinculantes ante la pluralidad del Derecho Constitucional.....	52
3.8. Los instrumentos no vinculantes en los contornos de los sistemas jurídicos.....	57
3.9. Vinculación política y moral de los instrumentos no vinculantes.....	59

3.10.	Cambio de paradigma de la reserva tributaria-----	62
3.11.	Otros tipos de contextualización de instrumentos no vinculantes-----	72
3.12.	Reserva tributaria y soft law.....	76
3.12.1	Riesgo en la reserva tributaria por descontextualización -----	76
3.12.2	Crisis de la Reserva tributaria vía la interpretación-----	85
3.12.3	El procedimiento integrador.....	92
3.12.4	Casuística desde la experiencia peruana -----	100
CAPÍTULO IV RESULTADO.....		105
4.1	De los instrumentos no vinculantes -----	105
4.2	De la reserva tributaria.....	108
4.3	Analizando los instrumentos no vinculantes y la reserva tributaria-----	110
CAPÍTULO V DISCUSIÓN.....		112
CONCLUSIONES.....		121
RECOMENDACIONES.....		124
Bibliografía.....		126

RESUMEN

La presente investigación se realizó con el propósito de esclarecer si el uso del soft law pone en peligro la vigencia de la reserva de ley o reserva tributaria y, con ello, del tributo. A su vez, partiendo de ese razonamiento, establecer si el uso de los instrumentos no vinculantes implica un cambio de paradigma en cuanto a la reserva tributaria.

Esta investigación parte principalmente de la experiencia de un país como el Perú, un país periférico, y de la doctrina en cuanto a la regulación e interpretación realizada sobre la norma estatal tributaria a la luz de la expedición de instrumentos no vinculantes.

Asimismo, se realiza un análisis del contexto de estos instrumentos no vinculantes, frente al contexto de nuestra propia realidad estatal. Para ello se recurre al análisis de doctrina, cierta casuística real y aproximada, a efectos de fundamentar nuestra opinión.

De igual modo, se explica que estas cuestiones se presentan producto de la reconducción regulatoria e interpretativa delimitada por la reserva tributaria, en nuestro sistema jurídico, que actúan como un núcleo regulatorio con reglas formales y sustanciales a las que deben sujetarse los gobernantes, legisladores e intérpretes del derecho tributario, citando para ello algunos principios inherentes al ejercicio de la soberanía estatal y el desarrollo producido en los sistemas jurídicos.

Palabras Claves: Instrumentos no vinculantes, reserva tributaria, soberanía, contextualización de la realidad jurídica, derechos fundamentales, separación de poderes, interdicción contra la arbitrariedad del poder y, seguridad jurídica.

ABSTRACT

This investigation was conducted for the purpose of clarifying whether the use of soft law jeopardizes the validity of the reservation of law or tax reserve and, with it, the tax. In turn, on the basis of that reasoning, establish whether the use of non-binding instruments implies a paradigm shift in tax reserve.

This research is mainly based on the experience of a country such as Peru, a peripheral country, and the doctrine regarding the regulation and interpretation made on the state tax rule in the light of the issuance of non-binding instruments.

An analysis of the context of these non-binding instruments is also carried out, against the context of our own state reality. For this purpose, the analysis of doctrine, a certain real and approximate case, is used to inform our opinion.

Similarly, it is explained that these issues are presented as a result of the regulatory and interpretative reduction delimited by the tax reserve, in our legal system, which act as a regulatory core with formal and substantial rules to which rulers, legislators and interpreters of tax law must be subject, citing some principles inherent in the exercise of state sovereignty and the development produced in legal systems.

Keywords: Non-binding instruments, Tax Reserve, Sovereignty, Contextualization of Legal Reality, Fundamental Rights, Separation of Powers, Interdiction against the Arbitrariness of Power and, Legal Security.

INTRODUCCIÓN

La investigación tiene su origen en la preocupación por el incremento del uso del soft law como insumo interpretativo y como insumo para la creación de normas de índole fiscal en los ordenamientos estatales. En Perú, como en otros países en vía de desarrollo, se aprecia y advierte, desde la doctrina, que estamos empezando a avizorar una crisis en la vigencia de la reserva de ley, y con ello también de la pérdida del Estado como órgano central productor de normas, frente a una política e intereses hegemónicos con su propia realidad económica, social y jurídica.

En ese contexto, cabe indicar que en el Perú la Reserva de Ley está regulada por el artículo 74^o de nuestra Constitución Política, la cual dispone que los tributos se crean, modifican, derogan o se exonera exclusivamente por ley o instrumento de rango similar; salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo, evidenciándose que el tributo en nuestra realidad siempre es norma de producción estatal con validez constitucional y ordenada competencial y jurisdiccionalmente por esta.

Si bien el tributo se crea, modifica, deroga o exonera por una ley u otra fuente normativa, no se debe obviar el hecho que el acto de interpretar la norma, también es un acto de creación o mejor dicho de recrear el mismo; puesto que, en un estado constitucional crear e interpretar resulta uno mismo, ya que el acto de interpretar recrea la norma a la luz de los valores de la constitución, valor del cual no escapa una institución como el tributo; por tanto, se cuestiona que el uso de

instrumentos no vinculantes como insumo interpretativo para cuestiones fiscales podría recrear el tributo a supuestos de hecho no contemplados por el legislador , así como presentar un contraste con su reserva regulatoria.

En la actualidad muchos países en vía de desarrollo, se han ido insertando a un mercado global, lo cual ha acrecentado la necesidad de captar capitales; para lograr tal fin, estos países han adoptado o empezado a desarrollar en sus ordenamientos y políticas fiscales, normas, disposiciones y otros a la luz de las recomendaciones, borradores, guías, directivas, hojas de ruta u otros instrumentos que no son vinculantes, como insumo para la creación de normas o como insumo interpretativo para resolver controversias. Esto se puede evidenciar mejor en materia de Precios de Transferencia, Convenios para evitar la Doble imposición (CDI), Transparencia Tributaria, o la aplicación de estándares de las Base Erosion and Profit Shifting (BEPS, por sus siglas en ingles), y estándares contables de Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), entre otros potenciales soft law; que de suyo se hace, están contenidas de su propia hermenéutica, realidad, interés y contexto económico, social y jurídico.

Por otro lado, si consideramos la idea que, en el supuesto que una ley no haya sido publicada, esta se resuelve como ineficaz; pues, no ha cobrado vigencia y sobre aquello que no ha cobrado vigencia, no es posible ejercer un juicio de validez constitucional, entonces, de suyo se hace que no será posible expulsar del ordenamiento jurídico aquello que nunca perteneció a él. En virtud de ello, el soft law no sólo carece de invalidez, pues evidentemente no es un producto de las fuentes productoras de derecho, sino que además carece de eficacia; es decir no tiene validez ni eficacia jurídica. Es por esta razón, que cierta

parte de la doctrina cuestiona su uso como insumo interpretativo (Exp. N° 0017-2005-PI/TC, caso Guillermo Pozo García y 218 ciudadanos)

En ese orden de ideas, surgen cuestionamientos en cuanto al aumento del uso del *soft law*, para resolver temas interpretativos en materia fiscal y política fiscal internacional, así como su uso como insumo para la creación de normas tributarias por parte de representantes con facultad legislativa de los estados, lo que podría conllevar a una erosión del principio de reserva de ley tributaria y en ese tenor, ponerlos en crisis su vigencia como reserva regulatoria de una materia sustancial, la cual obviamente no admite en su seno la creación de tributos, sin el escrutinio y representación legislativa a la luz de los valores contenidos en la Constitución.

Por otro lado, en el ordenamiento peruano se observa que se cede cierto desarrollo al *soft law*, como el literal h), del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta que dispone que para establecer el valor de mercado entre partes vinculadas se tendrá como fuente de interpretación a las Guías sobre Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en tanto no se opongan a la Ley; en ese mismo tenor la Disposición Final del Decreto Legislativo 1425, dispone que para interpretar qué es el control del bien, será de aplicación lo señalado en la NIIF 15 vigente al momento de entrada en vigencia del Decreto Legislativo, en todo lo que no se oponga a lo señalado en la Ley; en ese mismo orden hechos, el último párrafo del artículo 86° del Reglamento de la Ley del impuesto a la Renta señala que no se considera país o territorio de baja o nula imposición, para efectos de lo dispuesto

en el primer párrafo, a los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos – OCDE; lo que evidencia que de cierta forma estamos desarrollando nuestra producción normativa a la luz de otra técnica y teoría jurídica distinta a la nuestra. Ahora bien, no es menester de la presente investigación entrar de manera sustancial a los efectos de esta adopción o remisiones en la Ley del Impuesto a la Renta de forma particular, sino analizar la hermenéutica del soft law en la reserva de ley nacional y con ello, tener una mejor proyección y desarrollo de las consecuencias o efectos, para otros países en vía de desarrollo como el Perú.

A nivel de la jurisprudencia, tenemos el desarrollo de la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera, de la Corte Superior de Lima, que resolvió que el Tribunal Fiscal recurrió únicamente a la aplicación de las NIC 16 y 23 y al Plan Contable General Revisado (Cuenta 67), a efectos de dotar de significado al término “interés” a que se contrae el segundo párrafo del artículo 41 de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual implica que para la interpretación del invocado precepto legal sólo tuvo en cuenta las aludidas reglas técnicas que no constituyen per se normas jurídicas, notienen la calidad de fuente del Derecho Tributario, y por tanto, carecen de fuerza vinculante, vulnerando de este modo las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario, con afectación del requisito de validez del acto administrativo relativo a la debida motivación, configurándose las causales de nulidad (Expediente N° 7779-2015, caso SUNAT); en ese sentido la Sala desnuda al soft law, señalando que por sí mismo no sería insumo para interpretación de la norma tributaria; situación que estimamos no será la última vez que acontezca.

Ahora bien, no podemos obviar el desarrollo de las BEPS por la OCDE en cuanto a su lucha por gravar la economía digital, la cual propone que la creación de un tributo en manos de varios países mediante un acuerdo multilateral; lo cual desde este enfoque si afectaría la reserva tributaria como la conocemos.

En vista de ello, surge la controversia respecto a la reserva de ley en materia tributaria; pues en la actualidad, podría estar camino a convertirse en un apéndice histórico y en consecuencia, a perder su vigencia ante un sistema jurídico que tiene que convivir ante una pluralidad de fuentes estatales y no estatales produciéndose un presunto resquebrajamiento del trinomio: tributo – soberanía – estado.

En ese sentido, la reserva tributaria es más que una expresión de un núcleo regulatorio dentro del sistema jurídico la reconduce cualquier regulación de tributos, en virtud que está consustanciado a la soberanía estatal y en ese contexto, es una expresión de autogobierno impuesto por el pueblo; lo cual contrasta con la hermenéutica del soft law.

Siendo así, en la presente investigación, se ha propuesto como problema principal determinar si el uso de soft law pone en crisis la vigencia de la reserva de ley; y con ello estimar si estamos en camino a un cambio de paradigma de la reserva tributaria y del tributo mismo, tan consustanciado al concepto de soberanía, y como tema específico, evaluar en qué medida la utilización del soft law pone en peligro la vigencia del tributo como manifestación de soberanía estatal, así como la relación del soft law con las fuentes de derecho; y analizar de

qué manera ayudará tener mecanismos de revisión para evitar estos contrastes o descontextualizaciones de dos realidades e intereses distintos.

La investigación propicia un debate académico doctrinal y dogmático referido al ámbito del derecho tributario y en fiscalidad internacional, espacio en el cual se ha afirmado como paradigma que estamos en un camino irreversible a tener un derecho tributario internacional y con ello.

En consecuencia, el propósito de la tesis es evaluar si el uso de soft law pone en crisis la vigencia de la reserva de ley, y si en la actualidad su uso está cumpliendo los propósitos contenidos en los valores constitucionales.

En cuanto a la metodología usada en la investigación, se basa en que es cualitativa básica, con nivel de investigación, teórica, método de investigación deductivo-lógico.

La investigación tiene la siguiente estructura: el primer capítulo aborda el marco teórico que contiene, los antecedentes de la investigación, las bases teóricas y definiciones de términos básicos como la naturaleza jurídica de la reserva de ley, reserva de ley en materia tributaria, remisión reglamentaria de la reserva de ley, principio de legalidad, soft law, tratado, soft law de los tratados y soft law como costumbre internacional.

En cuanto al segundo capítulo, desarrolla la metodología de la investigación, siendo esta cualitativa, que nos permite como investigador analizar el contenido de la información recopilada en las diversas fuentes bibliográficas y electrónicas consultadas; respetando los aspectos éticos de la investigación.

El capítulo tercero, brinda conceptos del derecho tributario y fiscalidad internacional, desde el enfoque político, para abordar de qué manera el uso del soft law pone en crisis la vigencia de la reserva de ley, para tal efecto, trata de la naturaleza jurídica de los conceptos de soft law y reserva de ley para la presente investigación, el tributo y la soberanía estatal como constitución unitaria, rigidez constitucional de la reserva tributaria y flexibilidad de los instrumentos no vinculantes, fuentes de derecho frente a los instrumentos no vinculantes y la reserva tributaria, la interpretación como un acto de recreación del derecho, binomio de los instrumentos no vinculantes, de los instrumentos no vinculantes ante la pluralidad del Derecho Constitucional, los instrumentos no vinculantes en los contornos de los sistemas jurídicos, vinculación política y moral de los instrumentos vinculantes, cambio de paradigma de la reserva tributaria, otros tipos de contextualización de los instrumentos no vinculantes, reserva tributaria y soft law, riesgo en la reserva tributaria por descontextualización, crisis de la reserva tributaria vía la interpretación, procedimiento integrador, y casuística desde la experiencia peruana.

En cuanto, al cuarto capítulo, se trata de manera general la recapitulación de la investigación a través de los resultados.

El quinto capítulo, trata acerca de la discusión de estos mismos, además de un análisis propio a consecuencia del desarrollo de la investigación y su contrastación con la postura de este trabajo.

Finalmente, se describen las conclusiones y recomendaciones, las mismas que generarían nuevas hipótesis a futuras investigaciones.

CAPITULO I MARCO TEÓRICO

1.1 Antecedentes de la investigación

Al respecto, el investigador ha identificado los siguientes antecedentes a la investigación propuesta:

Se tiene como antecedente internacional a (Toledo Zúñiga, Patricia Andrea, 2015) en la tesis titulada “Concretización y Ponderación de Principios de Derecho tributario” *Universitat Pompeu Fabra*, Barcelona - España, Tesis Doctoral. Recuperado de <http://www.tdx.cat/handle/10803/300304>

En lo que atañe a los problemas en la justificación, aplicación e interpretación de principios en las decisiones judiciales respecto a que estos no contienen una premisa fáctica ya que carecen de subsunción y, por tanto, ponderados, en relación a ello se procura determinar cómo se fueron concretizando principios materiales de Derecho Tributario. En ese sentido se procura examinar el análisis lógico jurisprudencia español de sus sistemas normativos desarrollados por la teoría general del derecho sirviendo el mismo como insumo para el desarrollo de la Reserva de Ley.

Se tiene como antecedente internacional a (Vega García, Alberto, 2014) en la tesis titulada “El Soft Law en la fiscalidad Internacional” *Universitat Pompeu Fabra*, Barcelona - España, Tesis Doctoral. Recuperado de <http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/279394/talvg.pdf;jsessionid=02EC22954E59B80BC2F693399BF87D35.tdx1?sequence=1>

Concerniente al debate surgido por aplicación de fuentes no estatales denominadas con el termino soft law las cuales tiene como antecedente su creación en las fuentes del Derecho Internacional, a la fiscalidad internacional. En ese sentido se analizan los Modelos de convenio para evitar la doble imposición y sus Comentarios, las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia y los Estándares de la OCDE sobre transparencia e intercambio de información en materia tributaria. Analizándose las implicancias interpretativas de los convenios por los tribunales mediante las normas consuetudinarias y su influencia en la legislación de los estados producto del protagonismo de actores internacionales en su configuración, naturaleza jurídica y su relación con el ordenamiento interno de los estados que son fuente estatal.

Se tiene como antecedente internacional a (Milla Ibáñez, Jorge J, 2013) en la tesis titulada “La residencia de las personas físicas como nexo de la tributación de la renta en los ordenamientos jurídicos español y británico: la especial incidencia del Derecho de la Unión Europea” Universidad de Valencia, España, Tesis Doctoral.

Recuperado de

<http://roderic.uv.es/bitstream/handle/10550/30419/TESIS%20Jorge%20Milla.pdf?sequence=1>

En lo que atañe al ámbito internacional se analiza las cuestiones afines en relación a aplicación del término de la residencia fiscal de la Unión Europea e incluso dentro de los diferentes Estados que carece de una definición clara, encontrándose inmerso en diversos conflictos debido a la constante extralimitación en la potestad tributaria de los Estados, fundamentándose en

analizar los límites del ordenamiento jurídico fiscal español y británico y, la interpretación de sus tribunales a efectos del impuesto a la renta, analizándose los límites de eficacia y extensión de la ley tributaria, por ende la investigación se ha abocado al análisis de los límites al poder tributario del Estado, continuándose a explorar los límites a los que ordenamientos jurídicos diferentes como el español y el británico y la jurisprudencia de sus tribunales.

Se tiene como antecedente internacional a (Imaoka Hojyo, Lilliam Sumi, 2013) en la tesis titulada “Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información?” Universidad Complutense de Madrid, España, Tesis Doctoral. Recuperado de <http://eprints.ucm.es/21012/1/T34413.pdf>

La investigación incide en el estudio jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE configurándose la cuestión de fondo respecto a la tensión que se produce entre globalización y soberanía fiscal y, con ello cierta cesión de poder tributario, asimismo se analiza cuestiones respecto a la eficacia real de los tratados procurándose analizar las dificultades prácticas y, a una dependencia a la buena voluntad de los Estados implicados.

Se tiene como antecedente nacional a (Velázquez Vainstein, Sonia, 2012) en la tesis titulada “Los Criterios de Vinculación a Propósito de la Doble Imposición Internacional”. Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/4718/browse?value=Vel%C3%A1squez+Vainstein%2C+Sonia&type=author>

Se analiza en lo concerniente a la problemática que incide en la soberanía de los Estados con relación a su afectación a su competencia tributaria producto de la aplicación de Convenios para Evitar la Doble Imposición en relación a los criterios de vinculación, presentándose conflictos en factores de conexión concebidos y regulados de forma distinta a la fuente productora de derecho.

Se tiene como antecedente nacional a (Blume Rocha, Aldo, 2015) en la tesis titulada “El principio de interpretación conforme a la constitución como criterio hermenéutico del Tribunal Constitucional”. Pontificia Universidad Católica del Perú. Recuperado de <http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/handle/123456789/6340>

Se realiza un análisis respecto a la garantía de obtener una interpretación jurídica contenida de estamentos constitucionales, la cual permite concretizar y dar respuestas a los problemas planteados en la actividad diaria de la sociedad y, teniendo en cuenta que en un Estado Constitucional de Derecho se concibe a la Constitución como norma jurídica suprema, el estudio planteado incide en la interpretación constitucional, de la norma jurídica, así como de sus intérpretes.

1.2 Bases teóricas

1.2.1 Reserva de Ley

El profesor Rubio (2014) señala que virtud de ello doctrinariamente se puede manifestar que el artículo 74° de la Constitución ha establecido el principio de reserva legal en materia tributaria. Esta reserva no es sino el mandato de que las normas referentes a los tributos sean aprobadas por ley y no por normas de rango

inferior. La constitución de 1993 ha hecho ciertas diferencias: algunos tributos son aprobados en reserva de ley, pero otros pueden ser aprobados por el poder ejecutivo (lo referido a aranceles) o por los municipios.

En ese sentido el profesor Aróz (2006) manifiesta respecto a la potestad tributaria y su relación con la reserva de ley en el Perú que las normas jurídicas existen porque constituyen el medio a través del cual el Estado hace uso de su potestad tributaria, que es la facultad que tiene de dictar unilateralmente normas de legales para que los ciudadanos le entreguen una parte de sus rentas o patrimonios, con el objeto de poder atender y satisfacer las necesidades públicas. La potestad tributaria la recoge en nuestro país el artículo 74° de la Constitución Política, al mencionarla, aunque sin definirla y ponerle límites, como es el caso, entre otros, de los principios de legalidad y de reserva de ley

En ese aspecto el profesor Hernández (2005) señala la distinción respecto al concepto de legalidad y de reserva de ley respectivamente informando que es cierto que en la doctrina se hace una distinción entre el concepto de legalidad y el concepto de "reserva de ley", pero basta comparar el contenido de uno y otro principio en nuestros dos últimos Textos Constitucionales –el primero de ellos en el artículo 139 de la Constitución de 1979 y el segundo en el artículo 74 de la Constitución vigente-, para apreciar que en ambos casos el contenido de uno y otro principio es exactamente el mismo. En otras palabras, nuestra Constitución, en lo que a materia tributaria se refiere, no refleja diferencia alguna entre "legalidad" y "reserva de ley". Estrictamente, sin embargo, más que reserva de ley lo que la Constitución postula es una reserva de "acto legislativo" que, como se ha

visto, independientemente de la ley dada por el Congreso, puede consistir en decreto legislativo, decreto supremo, ordenanza municipal y ordenanza regional

En cuanto a la reserva de ley y su relación a las fuentes del Derecho Tributario el profesor Iannacone (2002) señala que la referencia a las disposiciones constitucionales debe ser entendida en una acepción amplia, comprendiendo no solamente al articulado que directamente hace referencia al tema tributario, sino también a aquel que indirectamente lo trata. Disposiciones que tratan directamente el tema tributario lo podemos encontrar dentro de los Artículos 74° al 79° de la Constitución. Por otro lado, como ejemplo de las diversas disposiciones constitucionales que indirectamente hacen referencia a lo tributario, tenemos el Artículo 63° de la Constitución, incluso consideramos la existencia de otros principios no escritos y que tienen el alcance de una disposición constitucional.

En correlación a ello, el profesor Gálvez (2014) señala la relación del tributo y, la reserva de ley informando que, al otorgar mayor estabilidad a los conceptos utilizados por la norma para definir la hipótesis de incidencia tributaria, los métodos que intentan descubrir la intención del legislador deben ser preferidos por el intérprete tributario, pues otorgan mayor seguridad jurídica y se engarzan más naturalmente con el principio de reserva de ley.

En ese tenor, el Dr. Torres (2008) señala los principios delimitadores que se encuentran implícitos en la reserva de ley del artículo 74° de la Constitución Política del Perú, informando que en efecto, el artículo 74° de la Constitución Política contempla expresamente tres principios tributarios: el de no

confiscatoriedad, el de reserva de ley y el de igualdad; sin embargo, tanto la doctrina como la jurisprudencia ya han advertido que estos tres no son los únicos principios fiscales que deben ser observados, así como tampoco los únicos vinculantes para el Estado en materia tributaria.

En esos mismo orden de ideas el profesor Gamba, (2007) señala que la reserva de ley incide tanto en los tributos como en las relaciones jurídicas implícitas a esta, manifestando que una interpretación acorde con el texto constitucional nos llevará a concluir que la “reserva de ley” debe comprender indiscutiblemente a todos los tributos sin excepción – en sus tres categorías: impuestos, contribuciones y tasas, así como a todas las obligaciones y deberes tributarios formales de información y colaboración, en tanto que implican, prestaciones de hacer o no hacer “impuestas” sin concurrir la voluntad del sujeto obligado.

En lo concerniente a la reserva de ley con relación a la realidad jurídica peruana, el profesor Duran (2006) advierte que en otras palabras, mal se puede hablar en la realidad peruana de un principio de Reserva de Ley sólo en términos de la doctrina europea pues el contenido de este principio supone, en regímenes parlamentaristas, reservar la facultad para legislar en materia tributaria al poder legislativo nacional, hecho que no se presenta en el sistema jurídico nacional, pues nuestra constitución permite la creación de normas tributarias a través de dispositivos, que sin ser leyes emitidas por el congreso tienen rango o fuerza de ley. De esta manera, el principio de Reserva de Ley, consagrado por la doctrina europea y adoptada por el TC, quedaría insuficiente en sede nacional, toda vez

que el Poder Legislativo no es el único capaz de realizar la tarea normativa en materia tributaria

Asimismo, el profesor Duran (2006) advierte sobre la diferencia entre la reserva de ley relativa desde la concepción doctrinaria española y la concepción a la realidad jurídica peruana, informando que el TC reconoce que el supuesto de regulación tributaria vía decreto legislativo, escapa de la concepción de Reserva de Ley, muy bien desarrollada por los europeos mas no así por el TC, que se ve en la obligación de acuñar un nuevo termino frente a esta situación: Reserva de Acto Legislativo. Cuando el TC que la Constitución del Perú contempla la Reserva de Ley relativa, en tanto permite la regulación en materia tributaria vía delegación de facultades legislativas, olvida que cuando la doctrina española en la cual se fundamenta la distinción que hace del principio de legalidad y de Reserva de Ley, se refiere a la Reserva de Ley relativa, no lo hace pensando en la posibilidad de que se regule en materia tributaria vía una norma distinta a la ley formal, pues para ella esta situación es inconcebible, sino en los aspectos relativos al tributo que necesariamente deben ser regulados por ley. En ese sentido, Martin Queralt señala, sobre el concepto de Reserva de Ley relativa, que se debe precisar *“si la reserva establecida por la Constitución tiene carácter absoluto o relativo, esto es, si todo lo relacionado con la ordenación de los tributos debe venir establecido por ley o si, por el contrario, dicha exigencia se limita sólo a un número concreto de aspectos relativos al tributo”* No nos cabe duda que el TC ira perfeccionando su concepción de Reserva de Ley en materia tributaria, adecuándola a nuestra realidad constitucional y tornándola central para las garantías del contribuyente

El profesor García (2015) señala, con relación a la crisis del principio de reserva de ley, que decir que la reserva de ley tributaria está en crisis no supone una novedad de nuestros días, otros autores hablan simplemente de “descrito” de la ley. Mientras otros se refieren a un proceso de “banalización” que lleva a erosionar el papel de la ley en los modernos ordenamientos jurídicos. la reserva de ley debe basarse en razones de seguridad jurídica, que derivarían de la existencia de un procedimiento legislativo que garantiza la publicidad, el debate y el contraste de opiniones y a través del cual se adopta una disposición general y abstracta, expresión de una racionalidad objetiva, en tanto que la ley sería una determinación racional de la voluntad. Pero al margen de la erosión de los fundamentos históricos de la ley, al haberse desvirtuado la regla de la autoimposición, la crisis de la ley alcanza hoy tanto a su aspecto forma, encarnado en el procedimiento legislativo, como al contenido sustantivo de la norma. La Ley ha perdido buena parte de su fundamentación como norma esencial; y ello tanto se ponga en un concepto sustantivo de la misma que le entienda como norma ordenadora e innovadora del sistema jurídico.

1.2.2 Soft Law

El profesor Barberis (1994) en lo concerniente al lugar del fenómeno del soft law señala que el orden Internacional actual no constituye un orden cerrado en el que existe un número determinado de creación de normas jurídicas. Los miembros de la Comunidad Internacional pueden acordar nuevas fórmulas para crear el Derecho de gentes.

En lo concerniente al termino soft law el profesor Martin (2003) esboza una noción del mismo, informando que el soft law es una serie de actos, que no son legalmente vinculantes, pero a los que la práctica les atribuye una fuerza moral importante para representar la voluntad política de los estados miembros y existir una expectativa de que los estados miembros harán el máximo posible para seguir con las recomendaciones

En correlación a ello, el profesor Del Toro, Mauricio (2006) enfatiza la característica no vinculante propia del soft law al señalar que busca describir la existencia de fenómenos jurídicos caracterizados por carecer de fuerza vinculante pero que poseen al menos cierta relevancia jurídica.

El profesor Mazuelo (2004) señala que el termino soft law tiene un “carácter” jurídico, pero no vinculante, por ello informa que se puede entender que el apelativo *law* hace referencia al carácter jurídico de estos actos, de manera que la expresión reivindicaría la existencia de un Derecho (*law*) no vinculante (*soft*). Existiría una zona gris de *soft law*, entre el “blanco” Derecho y el “negro” no Derecho.

El profesor Rubio (2014) indica que los estándares no son normas jurídicas; sin embargo, proponen un contenido argumentativo a la norma jurídica, entendiéndose que los estándares no son propiamente normas, sino contenidos de las normas, pero su particularidad es que son determinantes para la significación del texto normativo en su conjunto, y que tienen esta característica

de flexibilidad (y por tanto de imprecisión), que en general no admite fácilmente en el Derecho.

Por su parte el profesor Bravo (2009) describe la función implícita que tiene el soft law en relación con la interpretación de la norma jurídica, informando que nadie discute la importancia de dicha fuente de conocimientos, pero su función no es precisamente la de reglar comportamientos a través de la introducción de normas al sistema jurídico, sino la de servir de soporte interpretativo de las mismas, o inclusive, de materia prima.

En lo concerniente a las ventajas que acompañan el uso del soft law, el doctor Vega (2014) señala que una ventaja del soft law es que permite a los Estados que no tengan que invertir tantos recursos en el proceso de negociación de instrumentos jurídicamente no vinculantes (costes asociados a la necesidad de informarse sobre el problema que se trata, especialmente si es un asunto complejo, de reunirse, discutir los detalles del acuerdo, consultar especialista), ya que las consecuencias de la violación del soft law son relativamente menos severas; otro aspecto relevante es que un acuerdo no vinculante puede ser adoptado en un plazo de tiempo menor. Por ejemplo, en el caso de los tratados, especialmente si son multilaterales, no es extraño que transcurra un largo periodo de tiempo entre el momento en que son adoptados y su entrada en vigor; de igual forma nos señala sus riesgos: En este sentido, hay que destacar que a diferencia de lo que sucede con los tratados, en relación con el soft law no existe un conjunto de normas, como las recogidas en la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que regulen su interpretación o intenten garantizar el cumplimiento efectivo de los instrumentos jurídicamente no vinculantes. Por lo

tanto, este es un factor que puede generar inseguridad jurídica. Sin embargo, como apunta Hillgenberg, en la práctica la mayor parte de reglas sobre la interpretación de los tratados suele aplicarse de forma análoga al soft law, por ejemplo a la hora de resolver conflictos interpretativos; en relación con la cuestión de la legitimidad democrática aplicada a la producción normativa desde una perspectiva internacional hay que destacar que se trata un aspecto muy controvertido ya que el único punto en el que hay acuerdo en la doctrina es que el principio democrático propio del ámbito nacional no puede aplicarse directamente al ámbito internacional.

En cuanto a ello, el profesor Iannacone (2011) nos advierte respecto a la aparición de nuevas fuentes de derecho, informando que la aparición de nuevas fuentes del Derecho Tributario, los CDIs, la “legislación blanda”, los modelos de convenio y principios elaborados por organismos técnicos internacionales o preceptos de algunos tratados internacionales obligan a que el legislador tome posición clara respecto a ellos; en tanto el legislador no tome posición sobre muchos temas que están pendientes, las “fuentes menores” serán muy importante en esta tarea.

En esa línea de pensamiento el profesor Merino (2014) advierte sobre las ventajas del soft law respecto a las relaciones internacionales entre los estados y los riesgos del soft law en el desarrollo de los sistemas jurídicos, indicando que el soft law tiene algunos aspectos positivos que deben aprovecharse, como, por ejemplo, el hecho de que ha permitido acercar posiciones a nivel internacional, cuando las iniciativas encaminadas a conseguir un determinado tratamiento fiscal

que afecta a varias jurisdicciones no se han concretado en el marco del derecho positivo. En muchas ocasiones, no queda más remedio que optar por el soft law a la espera de mejor ocasión; otras veces, por el contrario, el soft law es un instrumento adecuado para explorar posiciones de cara a una futura posición común. Sin embargo, se corre el peligro de que el soft law acabe ocupando un espacio reservado para normas vinculantes. Los principios informadores del derecho tributario pueden verse postergados e incluso llegar a desconocerse con relativa intensidad y frecuencia de seguir las cosas por ese camino.

Asimismo, el profesor Duran (2014) nos advierte del uso del soft law por parte de los operadores jurídicos para interpretar disposiciones del impuesto a la renta a la luz de estándares contables sin considerar la vigencia en el tiempo de las mismas, señalando que respecto a este último instrumento de Soft Law, como vemos más adelante, en el Perú hay un uso intenso y generalizado por partes de los intérpretes de las NIIF con la finalidad de interpretar las disposiciones del impuesto a la renta empresarial. Aunque pertenezca a un modelo de determinación diferente al nuestro, en España se ha presentado ese tema, al punto que incluso los órganos judiciales han interpretado el régimen tributario tomando en cuenta las NIIF, incluso aquellas que habían sido sustituidas.

En ese término los autores Caamaño y Calderón (2002) indican la presión que existe por parte de los estados de aplicar el soft law en sus legislaciones, informando que ciertamente en el contexto actual de globalización económica cada vez con mayor frecuencia e intensidad los diferentes Estados se ven obligados a reformar su ordenamiento siguiendo el *soft law*, dado que en caso

contrario pueden sufrir determinado tipo de contramedidas por parte de las organizaciones e instituciones que las han dictado, como, por ejemplo, la inclusión en una “lista negra”

En ese mismo orden de ideas el profesor García (2006) señala que esas formas de producción del Derecho que no se traducen en normas imperativas, al no venir producidas por los cauces ordinarios y no insertarse en los ordenamientos, pero que suelen cumplirse por los Estados e incluso desarrollarse en sus ordenamientos internos, ante el temor de éstos de quedarse al margen de las reglas del juego de la política económica internacional. Se trata, en suma, de instrumentos que contienen reglas de conducta que no resultan jurídicamente obligatorias para sus destinatarios pero que están concebidos para desplegar efectos jurídicos tales como influir en la conducta de los Estados, se trata de normas producidas sin intervención directa ni autoridad delegada de los Parlamentos nacionales y su finalidad es establecer o codificar una serie de parámetros uniformes a nivel internacional.

El profesor Duran (2014) en lo concerniente al soft law con relación al derecho comunitario en materia tributaria señala que parece que empleo del soft law en materia tributaria en la Unión Europea es una respuesta a la inercia institucional existente en ese ámbito, y también en parte, un intento de rodear o eludir las dificultades para alcanzar un acuerdo político unánime en torno a la armonización.

En lo concerniente a la consecuencia de la y justificación del uso de soft law la Imaoka (2013) informa que una consecuencia de esa problemática conexión

entre soberanía fiscal y economía globalizada es la dificultad para definir competencia fiscal nociva, confrontada con una paradoja evidente: los Estados son soberanos a la hora de definir su sistema fiscal, pero en una economía abierta al hacer esto sus efectos no se restringen al territorio nacional, sino que afectan al resto de Estados. Precisamente aquí es donde ha emergido la centralidad del intercambio como criterio delimitador entre competencia lesiva y no, con una importancia que va incluso más allá de este marco, convirtiéndose en un elemento clave para volver a encajar el rompecabezas de la justicia tributaria.

1.3 Definición de términos básicos

1.3.1 Definición de términos básicos establecidos por Tribunales Constitucionales sobre la reserva de ley.

- **Reserva de ley**

Se entenderá como reserva de ley a la garantía esencial del Estado de Derecho, que garantiza que cierta regulación y/o disposición que limite ciertas libertades dependa exclusivamente de la voluntad de los representantes, principalmente de orden legislativo. En ese sentido es la propia Constitución que dispone las materias que están reservadas a la Ley, de modo que cualquier disposición que pretendan perturbar el orden dispuesto por la Carta Constitucional, es contraria a esta y por tanto repudiables del sistema jurídico mismo.

- **Reserva de ley en materia tributaria**

Se entenderá cualquier distinción de la reserva de ley en materia tributaria respecto a que el ámbito de creación, modificación, derogación o exoneración de tributos esta circunscripta a la ley, fundamento histórico incurrido en el principio: "*no taxation without representation*"; debiéndose entender que no hay tributo sin representación.

- **Remisión reglamentaria de la reserva de ley**

Se debe entender que el principio de reserva de ley no prohíbe que las leyes otorguen remisiones a normas reglamentarias con el objeto que estas las complementen y desarrollen, sin embargo, estas deben estructurarse en correlación y subordinación a la Ley que las faculta.

- **Principio de legalidad**

Se entenderá como principio de legalidad, la que somete a todos los poderes del estado al imperio de las leyes, siendo estas leyes generales y abstractas, que regulan su ejercicio subordinado a un control de legitimidad y validez por el órgano jurisdiccional.

1.3.2 Definición de términos básicos establecidos por convenios y organizaciones internacionales sobre soft law.

- **Soft law**

Cooperación establecida mediante instrumentos que no son legalmente vinculantes, o cuya fuerza vinculante es algo "más débil" que la ley

tradicional, como los códigos de conducta, directrices, hojas de ruta, revisiones por pares.

- **Tratado**

Se entenderá como tratado al pacto internacional celebrado entre Estados y regulado por el derecho internacional, el tratado puede estar contenido en un sólo instrumento o, en dos o más instrumentos integrantes, de suyo se hace que esta definición no alcanza para aquellos acuerdos celebrados con una Organización Internacional.

- **Soft law de los tratados**

Documentos o instrumentos elaborados en calidad de borradores, modelos, recomendaciones, guías, directivas, hojas de ruta u, otros instrumentos jurídicamente no vinculantes de tratados o convenios elaborados por organizaciones internacionales que pretenden influir en el ordenamiento interno de los estados; de suyo se hace que estos documentos o instrumentos no serán vinculante jurídicamente salvo que los estados lo ratifiquen en su sistema jurídico.

- **Soft law como costumbre internacional**

El soft law como costumbre internacional tiene una concepción más imprecisa y controvertida, no existiendo unanimidad en su terminología, esto en razón que su incidencia será disímil puesto que estará condicionada por la concepción que se tenga de estas por el intérprete de los estados.

CAPITULO II METODOLOGÍA

2.1 Diseño metodológico

El investigador desarrollará una investigación cualitativa, ya que el investigador de manera deductiva describirá la problemática del soft law en relación con el principio de reserva de ley en materia tributaria, así como las posibles consecuencias jurídicas que se puedan desprender en relación al uso del soft law.

2.2 Aspectos éticos

El investigador declara que respetara los derechos de autor y todos los aspectos éticos necesarios para desarrollar la investigación. En ese sentido se declara bajo juramento que la fuente bibliográfica, hemeroteca y/o electrónica consultada ha sido citada conforme a esta Guía y que la investigación es de su autoría, asumiendo plena responsabilidad ante la universidad y sus autoridades respectivas

CAPITULO III SOFT LAW Y RESERVA DE LEY

3.1. De los conceptos de soft law y reserva de ley para la presente investigación

Como una cuestión de orden, informamos que en la presente investigación el uso de anglicismos es usado mínimamente.

Esto debido a evitar una descontextualización por el uso de términos provenientes de sistemas jurídicos distintos, como es el Sistema Anglosajón y el Sistema Romano Germánico; con ello se pretende evitar una progresiva contumacia de errores en el contexto.

En ese sentido utilizaremos de manera indistinta el termino soft law o instrumentos no vinculantes, lo cual justificaremos en estas líneas.

Partiendo de esta idea se debe advertir en cuanto a la definición de instrumento no vinculantes, lo sostenido por el profesor Escudero (2012) quien resalta que “El primer escollo con el que se encuentran quienes buscan una definición de *soft law* es la enorme pluralidad y diversidad de los instrumentos que son susceptibles de ser englobados en su ámbito” (p.131)

De lo sostenido por el profesor Escudero podemos resaltar que existen diversos instrumentos no vinculantes, presentándose muchos tipos de manifestaciones y estructuraciones de estos.

Por lo que ante tantas pluralidades de instrumentos no vinculantes pretender encontrar una definición universal e inequívoca del mismo, sería insuficiente para abarcar toda la dimensión de este fenómeno; siendo esta una expresión muy difusa y ambigua en su aplicación.

Tomando atención de esto, debemos procurar por encontrar una definición que se ajuste a la presente investigación.

En esa línea de pensamiento, cabe señalar a los autores norteamericanos Gersen y Posner (2014) quienes sostienen que los instrumentos no vinculantes son “una regla emanada de una autoridad legisladora que no cumple con las formalidades constitucionales y de otra índole que sean necesarias para que la norma sea jurídicamente vinculante” (pp.58-69)

Siguiendo ese argumento, el catedrático Falcón y Tella (1995) señala que “se entiende como soft law a una heterodoxa serie de instrumentos que no son fuente del derecho, pero que tienen relevancia en la formación de las normas futuras o en la interpretación de las vigentes”. (p.44)

De igual manera debemos mencionar al profesor García (2001), quien cita a profesor Tammes, manifestando que los instrumentos no vinculantes provienen de un término anglosajón, señalándolo como:

Un fenómeno que presenta las características del "Derecho" en cuanto a su pretendido efecto de influenciar en el deseo y de restringir la libertad de aquellos a quien el *soft law* se dirige, pero que al ser mencionado produce la sensación de que «algo falta en la naturaleza jurídica o vinculante del Derecho tal y como lo conocemos en la vida cotidiana» (p.138)

Asimismo, el profesor Del Toro (2006) sostiene que un instrumento no vinculante “busca describir la existencia de fenómenos jurídicos caracterizados por carecer de fuerza vinculante pero que poseen al menos cierta relevancia jurídica” (p.528)

Por su parte el profesor Zornoza (2013) hace una precisión en cuanto al desarrollo de los instrumentos no vinculantes, desde el ámbito del Derecho Internacional, señalando que:

Se ha desarrollado en el ámbito del Derecho Internacional para hacer referencia a instrumentos heterogéneos que, aun no siendo jurídicamente vinculantes, tienen sin embargo una cierta relevancia jurídica pues terminan desplegando efectos en la práctica. En este sentido, se suele encuadrar en dicha categoría las resoluciones de organizaciones internacionales e incluso de agencias que, sin tener atribuida autoridad normativa, dirigen a sus miembros o a terceras recomendaciones que, aun careciendo de eficacia obligatoria, aspiran a incidir en su comportamiento u orientar sus conductas (p.11)

En ese orden de ideas, el Dr. Vega (2014) resuelve que habitualmente, la expresión “soft law” se utiliza como sinónimo de instrumento o acuerdo no vinculante desde un punto de vista jurídico (p.24)

En ese sentido si aceptáramos en denominar a los instrumentos no vinculantes a todo instrumento no vinculante, se presentaría una inconmensurable pluralidad de instrumentos no vinculantes, haciendo poco provechoso su uso para una investigación.

Por lo tanto, siguiendo este razonamiento se debe establecer cuando surge este carácter aparentemente vinculante, con el objeto de concretizar lo que

debemos concebir como soft law o instrumento no vinculante indistintamente (Vega, 2014).

Por tanto, para la presente investigación utilizaremos de manera indistinta el termino soft law o instrumentos no vinculantes para definir aquellos instrumentos que tengan como objeto la acción de influir como insumo interpretativo o como insumo para la creación de normas en materia fiscal; a pesar de que las misma no son obligatorias o vinculantes; pero que son estructuradas para alterar, de cierto modo, las conductas de los estados o terceros.

En cuanto a la reserva de ley debemos sostener que, si bien la doctrina ha denominado “reserva de ley” a toda regulación de tributos de manera exclusiva a una Ley, debemos indicar que, en materia tributaria, cuando menos, esta reserva es sólo de nombre.

En ese argumento, en la actualidad en diversos sistemas jurídicos, según corresponda, la reserva de regulación de una materia sustancial, como el tributo, no estará relegada exclusivamente a una ley; sino a diversas fuentes de producción normativa y con ello, a diferentes entes estatales.

Es decir, se desarrolla una delegación de competencias y facultades que no necesariamente estarán circunscriptas a la Ley o al Parlamento respectivamente.

En ese tenor, para fines de la presente investigación denominaremos reserva de ley o reserva tributaria, de manera indistinta, a la regulación de tributos sujeta a determinada fuente normativa, sea por ley, decreto legislativo, decreto ley, ordenanza, decreto supremo u otros, según el sistema jurídico de cada estado.

En ese contexto, de suyo se hace que está regulación en materia fiscal sujeta a reserva, debe desarrollar los elementos esenciales del tributo (aspecto material, personal, espacial y temporal) y, estar consustanciado a los Principios del Derecho y a los valores constitucionales para su validez; implicando el cumplimiento de presupuestos tanto formales como sustanciales.

Por ello, encontrar una concepción inequívoca y universalmente aceptada de reserva tributaria es muy compleja o casi improbable; pues esta concepción cambiara según la realidad jurídica de cada estado.

En virtud de ello los instrumentos no vinculantes y la reserva tributaria, *per se*, ya presentan desde su naturaleza una descontextualización en cuanto a su aplicación o concepción.

Por tanto, la presente investigación busca analizar los efectos del uso de los instrumentos no vinculantes en cuanto a la reserva tributaria y en ese sentido, establecer si este uso de instrumentos no vinculantes pone en crisis la vigencia de la reserva tributaria y al tributo mismo.

3.2. El tributo y la soberanía estatal como constitución unitaria

Teniendo en cuenta que la presente investigación incide en cuanto al tributo, el cual es una materia sustancial sujeta a una reserva debemos desarrollar o, por lo menos, clarificar la constitución unitaria del paradigma tributo-soberanía.

Partiendo de ello, debemos manifestar que la potestad tributaria es la facultad del Estado de demandar exacciones al patrimonio de las personas, con el fin que

estas coadyuven a financiar los gastos públicos por los servicios que brinda el Estado.

En cuanto a una definición del tributo no se encontrará definida en alguna legislación nacional; sin embargo, la doctrina ha realizado el estudio de esta institución tan compleja e importante que sustenta la existencia misma de los estados.

En virtud de ello, los órganos jurisdiccionales han tomado como sustento el conocimiento aportado por la doctrina, con el fin de dar solución a conflictos de intereses de materia fiscal.

En ese contexto, se debe indicar lo manifestado por el profesor Ataliba (2011):

Jurídicamente, se define tributo como la obligación jurídica pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública (o delegado por esta), y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esta situación por la voluntad de la ley, obedecidos los designios constitucionales (explícitos o implícitos) (...) El concepto jurídico de tributo es eminentemente formal. Como todos los conceptos jurídicos-positivos (...) sólo puede ser formulado a partir del diseño legal construido discrecionalmente por el legislador constituyente (pp. 39-61)

Asimismo, el profesor Jarach (1996) sostiene que el tributo:

Es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que

efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado el deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria (pp.11-12)

Es así como el profesor Villegas (2002) indica que “Los tributos son prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas” (p.152)

En un mismo argumento, el profesor Pérez (2008) manifiesta que “El tributo es, pues, una prestación pecuniaria exigida por un ente público y que se caracteriza por las siguientes notas fundamentales: la coactividad y el carácter contributivo” (p.38)

Siguiendo ese tenor, el profesor español Sainz de Bujanda, citado por Collado & Luchena (2013), define el tributo como “la obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece” (p.232)

Por su parte el profesor peruano Bravo (2009) sostiene que:

Tributo es una norma jurídica que ha sido insertada en el ordenamiento jurídico por un dispositivo legal pertinente (ley o decreto legislativo) a través del procedimiento legislativo vigente, con la finalidad de contribuir al sostenimiento del gasto público por la vía de la instauración de obligaciones ante la realización de hechos imposables. Los tributos –cualquiera sea su especie- deben fundarse o graduarse sobre la base del principio de capacidad contributiva, no tener efectos

confiscatorios y aplicarse en respeto al principio de igualdad y a los derechos fundamentales de las personas (p.80)

En ese mismo argumento el profesor Gamba (2006) manifiesta que “el tributo es una prestación de carácter coactivo debida a un ente público, con arreglo a ley, por la realización de un hecho que pone de manifiesto capacidad económica, y cuyo objeto es contribuir al sostenimiento de las cargas públicas” (p.130)

Finalmente, el profesor Ferreiro (1992) presta atención a la finalidad del tributo señalando que “la obligación tributaria, esto es, el deber de cumplir la prestación constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo” (p.330)

En el contexto, desde la doctrina citada se detalla resumidamente las características recurrentes que componen al tributo:

- **El tributo solo puede ser exigido por ente estatal:** el tributo es un ingreso público de Derecho Público a favor de una entidad estatal en una situación de hegemonía frente a los particulares.
- **El tributo tiene carácter coactivo:** es una obligación por mandato de la Ley o alguna fuente normativa designada por el ordenamiento, independientemente de la voluntad del deudor tributario. En ese sentido, cuando se realiza la hipótesis de incidencia el supuesto se vuelve hecho imponible.
- **El tributo solo es exigible por Ley o norma designada para ello:** es la Ley o fuente normativa designada para ello, la que establece los supuestos

de hechos de forma abstracta que dan nacimiento a la obligación tributaria consistente en obligar a un sujeto a realizar una prestación pecuniaria de carácter coactivo a favor de un ente estatal.

En ese sentido solo una Ley o fuente normativa, designada para ello por el ordenamiento constitucional o legal, esta facultada para incorporar un tributo al sistema normativo.

- **El tributo incide en el pago de dinero o en especie:** toda extinción de la obligación tributaria implica generalmente un pago en dinero; no obstante, ciertos ordenamientos, facultan o admiten al pago de la obligación tributaria en especie.

Sin perjuicio de ello lo relevante es que la extinción de la obligación tributaria se realice mediante una prestación que sea posible de ser valorizada y admitida por el ordenamiento en cuestión.

- **El Tributo no tiene carácter sancionador:** la finalidad del tributo no es reprimir, ni sancionar una conducta ilícita, por tanto, los tributos no son sancionadores, ni inciden en la sanción de un ilícito; su finalidad es estrictamente coadyuvar al Estado al sostenimiento y satisfacción de las necesidades públicas que requiere la sociedad.
- **El tributo tiene la finalidad de sostener el financiamiento públicos del Estado:** si bien el fin del tributo es coadyuvar al sostenimiento del financiamiento público de los servicio que brinda el Estado bajo el principio del deber de contribuir; se debe tener en cuenta que el tributo también es un instrumento para establecer política generales de justicia mediante los principios de igualdad, capacidad contributiva y no confiscatoriedad con

sujeción a los derechos humanos y, en cumplimiento de los valores contenidos en el ordenamiento constitucional.

En contexto, los tributos no son prestaciones coactivas exigidas por el estado, sino que son prestaciones exigidas por normas estatales con fundamento en los valores constitucionales a la luz del principio del deber de contribuir, su carácter coactivo tiene como fuente a la propia Constitución, la cual somete y delimita la potestad tributaria del estado a lo circunscripto por la Ley y, a esta, a los principios y valores constitucionales de acuerdo con la uniformización del Derecho.

En cuanto al deber de contribuir se debe tener en cuenta, lo señalado por el profesor Duran (2005) que manifiesta:

El Deber de Contribuir, en el momento actual del diseño del Estado (en sus variantes de Estado Social y Democrático de Derecho o Estado Constitucional) se constituye como un pilar fundamental y necesario, especialmente por su situación de bien constitucional destinado al cumplimiento de los fines constitucionales. En él distinguimos dos dimensiones: por un lado, de facultad de imposición del Estado atendiendo a los fines comunes constitucionalmente establecidos, que de hecho funciona también como la legitimación del fenómeno tributario; y por otra, es límite y garantía jurídica para los ciudadanos de que la creación, aplicación o discusión sobre tributos se haga en el marco del Estado Constitucional (p.12)

Partiendo de ello, la potestad tributaria bajo estos lineamientos es *erga omnes* pues comprende en igualdad a todos los contribuyentes indistintamente y a estado.

Ahora bien, es importante reflexionar que la potestad tributaria se fundamenta en la soberanía estatal y, por ende, es el Estado el único ente en capacidad de ejercerla, facultándole para el ejercicio de su potestad tributaria la creación de tributos a la luz de los valores constitucionales.

De suyo se hace que los tributos al ser una concepción estatal se desarrollan sobre la base de la soberanía estatal; entiéndase que sin soberanía estatal no existe tributo, pues el tributo esta consubstanciado a la soberanía estatal; y de ahí parte su constitución unitaria de tributo-soberanía.

En ese tenor el jurista Kelsen (1979) define a la soberanía como “una propiedad del orden jurídico que se suponga como válido, o sea vigente. Esta propiedad consiste en que sea un orden supremo, cuya vigencia no es derivable de ningún otro orden superior” (p.143)

Por su parte el profesor Salcedo (1991) manifiesta que:

La noción de soberanía presenta siempre una doble dimensión, política y jurídica, ambas irreductibles. Ninguna construcción jurídica debe prescindir del aspecto político de la soberanía y, en todo caso, un planeamiento realista del problema de la tensión entre el derecho internacional y soberanía del estado, exige tener en cuenta que esta última es una realidad histórica y social muy compleja que, junto a sus innegables aspectos jurídicos, presenta otras significaciones que no es posible ignorar: política e ideología; economía, material y técnica; por último, aunque no menos importante, emotiva y sentimental (p.112)

En esa misma línea argumentativa, Jellinek (1943) desarrolla una definición o idea acerca del poder soberano señalando que:

Es aquel que reconoce ningún otro superior a sí; es, por consiguiente, el poder supremo e independiente. Esta última nota se manifiesta predominantemente en su vida exterior. Esto es, en relación del estado soberano con otros poderes, en tanto que la primera cualidad se echa de ver, singularmente considerándolo en su vida interior, en su relación con las personalidades que encierra dentro de sí (p.387)

En efecto la soberanía otorga al Estado la calidad de ser el único ente supremo y, por ende, no existe ningún orden superior a este o del cual dependa.

En virtud de ello, el Estado es la única fuente productora de normas que incidan en el pago de tributos.

En ese aspecto solo será considerada norma, aquella que sea de producción estatal; por consiguiente, si no es norma estatal no es norma; en consecuencia, no existe otra entidad capaz de crear tributos.

Finalmente, en virtud de lo sostenido podemos concluir que no puede existir alguna entidad supra estatal o no estatal que disponga la creación de tributos, caso contrario las bases del derecho tributario eclipsarían; puesto que los principios de reserva tributaria, como la capacidad contributiva, la no confiscatoriedad, entre otros están consubstanciados a un orden constitucional, que concibe al tributo como un ejercicio de soberanía estatal.

3.3. Rigidez constitucional de la reserva tributaria y flexibilidad de los instrumentos no vinculantes.

La reserva tributaria tiene sus antecedentes históricos en el advenimiento del liberalismo y de otras conquistas alcanzadas por el Derecho posteriormente.

En ese contexto la reserva tributaria en sus comienzos era una facultad otorgada exclusivamente al Parlamento, para que regule exclusivamente por una ley los tributos.

Si bien la reserva tributaria disponía que el legislador regule los tributos exclusivamente por una ley, *a posteriori*, esta concepción fue cambiando a tal punto que, en ciertos ordenamientos, la reserva tributaria ya no estaba conminada en una ley, sino que también a otras fuentes normativas.

En la actualidad en muchos ordenamientos, como es el caso del Perú, el constituyente ha optado por regular la reserva tributaria en el texto constitucional.

Esto con el fin de otorgarle un mayor grado de concretización y consustanciar a la reserva tributaria con la rigidez constitucional, propia de un texto o razonamiento constitucional.

Por tanto, la reserva tributaria tiene un fundamento constitucional, a causa de la relevancia del tributo; pues este incide en la afectación de la propiedad de las personas por parte del Estado y además de ser de vital importancia para la subsistencia de este; por lo cual el constituyente lo ha establecido de manera particular en el texto constitucional.

En ese sentido de acuerdo con las ideas modernas de democracia, consignar una institución como la reserva tributaria en el texto de una Constitución se hace con el fin que sea dificultosa de enmendar, para garantizar su relativa permanencia, estabilidad, previsibilidad y continuidad.

En esa lógica, se entiende que los procedimientos de enmienda constitucional tienden a ser largos y pensando en ello, se consigna a la reserva tributaria en el texto constitucional.

Esto en contraste con otras instituciones jurídicas, que deben ser valoradas y votadas rápidamente.

De igual modo con esta rigidez se procura garantizar la supremacía de la norma constitucional sobre otras normas estatales y con ello, la subsistencia en el tiempo de la norma constitucional; en suma, otorgarle cierta intangibilidad.

En ese pensamiento el profesor Ricci (2015) resalta que:

En el efecto de permanencia relativo de los textos constitucionales producido por la disposición de obstáculos procesales que dificultan el mecanismo de elaboración de normas constitucionales, a través de un procedimiento constituyente que se diferencia del legislativo ordinario por su mayor compilación.

La rigidez constitucional es el resultado de la presencia de elementos formales. En efecto, en la medida que para modificar los preceptos constitucionales o, lo que es lo mismo, para el dictado ulterior de normas constitucionales, haya que superar ciertos obstáculos procedimentales, mientras ello no suceda, el documento constitucional existente gozará de una cierta

intangibilidad, lo que le confiere el texto de la Constitución existente un alto grado de permanencia (p.559)

Por tanto, la rigidez constitucional de la que goza la reserva tributaria implica que esta no pueda ser sometida a una enmienda sin que exista un expreso acuerdo mayoritario de las fuerzas políticas.

Esto en razón que el tributo incide sobre una materia sustancial de vital importancia para el desarrollo del plan de vida de las personas; es decir su patrimonio y por ello, se exige que esta sea solo regulada por los representantes de estos, elegidos mediante el voto popular.

Lo que evidencia que la reserva tributaria además de sus presupuestos formales y sustanciales tiene un enfoque de representación democrática, consustanciada al concepto de tributo-soberanía.

Por otra parte, los instrumentos no vinculantes son dúctiles a las circunstancias o situaciones que requieren una célere reacción ante los cambios; a diferencia de la rigidez constitucional, los instrumentos no vinculantes no aspiran a la permanencia, estabilidad, previsibilidad y continuidad en el tiempo; sino ser dúctiles para las relaciones que pretenden solucionar en el momento que se le requiera para ello.

Por ello los instrumentos no vinculantes otorgan respuestas prácticas y céleres, donde la norma jurídica no lo otorga o donde es lánguida para ello, dado que está sometida a un procedimiento legislativo.

Esto en razón que los sistemas normativos, por lo general, procuran hacer prevalecer posturas doctrinarias en el tiempo; mientras que los instrumentos no vinculantes no y, por ello, no tienen mayor reparo de cambiar abruptamente con las circunstancias si así se requiere.

Esta diferencia en lo concerniente a lo temporal y al contenido entre instrumentos no vinculantes y la norma estatal, se hace más evidente en la manera del arquetipo como los instrumentos no vinculantes y la norma estatal son redactados.

En ese argumento cabe resaltar que los instrumentos no vinculantes se redactan de manera abierta, sin constricciones interpretativas con el fin que puedan ser adoptados a diversas situaciones o circunstancias.

En vista de ello, por lo general, tienen el arquetipo de estándares que aspiran a ser dúctiles el tiempo necesario; inclusive cualquier modificación que requiera, no implica mayor problema procedimental.

En ese aspecto los instrumentos no vinculantes están formados para adaptarse rápidamente a la realidad de los hechos; mientras que las normas jurídicas pretenden regular su propia realidad jurídica y en ese sentido, la realidad se rinde ante el Derecho y no lo contrario.

Por su parte la reserva tributaria que está consustanciada para regular tributos mediante una determinada fuente normativa, que más allá de su presupuesto de forma y fondo representa una extensión de la soberanía estatal, la cual está resuelta al arquetipo de la norma jurídica, concretamente en una

hipótesis de incidencia que conlleva a su subsunción en la realidad y con ello, la consecución de un hecho imponible.

En ese contexto, se debe apreciar lo argumentado por el profesor peruano Rubio (2019), quien sostiene que:

El nexo es necesario porque el Derecho entiende que la consecuencia debe ocurrir a partir de la verificación del supuesto en la realidad. Es más, para garantizarlo, el Derecho cuenta con el apoyo de la fuerza del Estado (...) En definitiva, el nexo de la norma es necesario lógico –jurídicamente porque es consustancial al Derecho que dado el supuesto se dé la consecuencia al margen de problemas valorativos (pp.96-97)

En ese sentido las normas estatales, sobre todo las que regulan tributos, establecen un nexo causal en la verificación del supuesto de hecho sucedido en la realidad, con el objeto de que este sea imponible y no dar lugar a ningún tipo de discrecionalidad o arbitrariedad, otorgándosele seguridad jurídica a estas.

Gran diferencia con los instrumentos no vinculantes que no pretenden crear un nexo en particular con un determinado supuesto de hecho verificado en la realidad, sino que pretenden ser dúctiles a cualquier supuesto que se le pueda presentar en la realidad.

Es en esa lógica que cualquier tipo de rigidez, sea constitucional o de algún otro tipo, que pudiera incidir en los instrumentos no vinculantes es incompatible con la naturaleza, estructura y fines de estos.

En ese argumento si los instrumentos no vinculantes estuvieran dotados de una rigidez tipo constitucional, dejarían de ser instrumentos no vinculantes.

Finalmente, en cuanto a la reserva tributaria esta se encuentra consagrada en esta rigidez constitucional, dada la relevancia que tiene esta para la existencia misma del Estado y de las personas.

3.4. Las fuentes del Derecho frente a los instrumentos no vinculantes y la reserva tributaria

Las fuentes de Derecho están compuestas por elementos y fundamentos que otorgan coherencia al sistema jurídico estatal.

En ese contexto, el profesor Ghersi (2010), citando a Savigny, enarbola la idea en cuanto a las fuentes del Derecho, informando que:

El derecho tiene el carácter esencialmente popular, nacional, humano. El derecho es obra, no de la voluntad arbitraria, según pretendía Rousseau, sino de la conciencia del espíritu del pueblo. Afirmó la importancia de la costumbre como fuente del derecho positivo, acentuó la necesidad de estudiar la historia íntima de los pueblos, como medio de penetrar en su espíritu y de comprender, así como en él se elabora el derecho, su derecho; por último, determinó que el papel del legislador no debe ser crear el derecho, inventarlo, sino más bien, depurarlo y ordenarlo en vista de las corrientes dominantes en el seno mismo de las sociedades o mejor de los pueblos. (p.45)

En ese argumento se sostiene que toda sociedad humana ha desarrolla sus fuentes del Derecho, las cuales son proveedoras de normas que son creaciones

tan variadas que van desde la ley, la legislación, la jurisprudencia, la costumbre, la doctrina, etc. Tales instituciones han surgido evolutivamente como productos no deliberados de la cooperación voluntaria entre las personas (Gherzi, 2010)

En ese sentido estas fuentes del Derecho desarrollan los sistemas de creación e interpretación de las normas estatales y en ese aspecto el Derecho conforma un orden normativo que se autorregula y en ese tenor, es uniforme en su desarrollo.

En virtud de ello, todo acto de Derecho debe estar justificado en el Derecho mismo y en ese sentido toda controversia de Derecho, debe ser resuelta con el Derecho.

Por ello en garantía de ese resultado, es que el Derecho despliega estas fuentes que como bien ha señalado proviene de un desarrollo no deliberado de la creación humana y por ello, estas tendrán sus propios contextos acordes a la realidad jurídica y social de cada estado (Gherzi, 2010)

Desde este enfoque es que las fuentes de Derecho desarrollan un sistema de fuentes productoras de Derecho, desde donde se establece como se crean las normas que se integran al sistema jurídico; es decir se establecen los procesos o sistemas para crear e integrar normas al ordenamiento estatal, en coherencia a los valores constitucionales.

En ese tenor la norma es siempre un producto estatal, si no es un producto estatal entonces no es norma estatal.

Por tanto, los instrumentos no vinculantes no son normas estatales, puesto que no son producto del sistema de fuentes productoras del Derecho.

Asimismo, este sistema de fuentes productoras normativas tiene como vértice a la Constitución; siendo este un núcleo uniformador de la producción normativa a la luz de los valores contenidos en la Constitución.

Por tanto, la norma o cualquier producción o manifestación estatal siempre estarán sujetas a un juicio de valoración constitucional. De suyo se hace que el tributo también.

En ese razonamiento no se concibe la existencia de normas contradictorias en el Derecho, lo que resulta que cada norma estará compuesta de un supuesto de hecho que tendrá una consecuencia, según corresponda; esto en representación de la uniformidad del Derecho, a la luz de los valores constitucionales.

En ese orden de ideas, si bien la reserva tributaria desde sus antecedentes fue concebida como un instrumento formal para la regulación de tributos; no se puede negar que la reserva tributaria también es parte de este sistema de producción normativa desarrollado por las fuentes del Derecho.

Sin embargo, en el Derecho moderno, los valores contenidos en la Constitución han reconfigurado a la reserva tributaria, no solo como una fuente formal de producción de normas tributarias, sino que además como una fuente sustancial del mismo.

De suyo se hace que, ante el incumplimiento de los presupuestos formales y sustanciales de la reserva tributaria, se resolverá o concebirá la contravención de esta.

En correlación a ello, se debe tener en cuenta que los estados en ejercicio de su propia soberanía levantan murallas alrededor de su sistema jurídico para impedir cualquier intrusión por parte de terceros ajenos a este.

En ese razonamiento, dentro de este sistema jurídico resguardado por la soberanía estatal, esta última se representa y estructura núcleos regulatorios como la reserva tributaria, con el objeto de reconducir cualquier manifestación regulatoria a esta reserva en cuanto a la imposición o pago de tributos.

Es así mediante este principio que se pretende garantizar y proteger la regulación de tributos; la cual es concebida como un ejercicio de producción normativa consustanciada a la soberanía y representación popular, a la luz de los valores contenidos en la Constitución.

En este punto, si bien afirmamos que los instrumentos no vinculantes no son normas estatales, dada la obviedad de las circunstancias indicadas; podemos resaltar que no es incompatible que el legislador pueda tomar el desarrollo intelectual que contienen estos como insumo para la creación de normas; incluso esto sería una ventaja de los instrumentos no vinculantes, pues nadie puede dudar que son una manifestación de conocimiento humano.

Sin perjuicio de lo manifestando en el párrafo anterior, advertimos que no es lo mismo que el legislador use de manera voluntaria el conocimiento contenido en los instrumentos no vinculantes para la creación de normas estatales, a que sea

obligado o forzado adoptar el contenido de los instrumentos no vinculantes producto de una coerción u obligación política y moral; en ese tenor hay una delgada línea, muy ambigua entre ambos actos.

De suyo se hace que este tipo de adopción, como la descrita en el párrafo anterior, producto de circunstancias exógenas a la soberanía estatal representa una vulneración a la soberanía misma y a la representación popular que por efecto, vulneraría a la reserva tributaria tan consubstanciada a estas.

Por tanto, los sistemas de producción normativa y, por efecto, la reserva tributaria en cuanto a la regulación de tributos, no admiten de ninguna manera intromisión alguna; pues ambas son producto y representación de la soberanía estatal; por ello los instrumentos no vinculantes no son una norma estatal, puesno pasan por este sistema de producción normativa.

Por otro lado, la pluralidad de normas creadas e integradas al ordenamiento normativo, mediante este sistema de producción normativa produce en determinadas ocasiones, la presencia de cierta contradicción entre algunas normas estatales. Situación que es contraria para una ciencia como el Derecho que ostenta de ser inequívoco y uniforme.

En vista de ello, las fuentes de Derecho desarrollan un sistema de resoluciones de antinomias.

La presencia de antinomias se presenta cuando dos normas tienen un mismo presupuesto de hecho, o hipótesis de incidencia en el caso del tributo; pero tienen aparentemente dos distintas consecuencias.

En ese sentido, el problema con las antinomias incide que, si afirmamos que la norma estatal transforma la realidad, esta nunca va a cambiar ante dos consecuencias distintas.

Por ello la antinomia es una derrota del Derecho, pero esta derrota es relativa puesto que toda antinomia siempre es aparente; en razón que el sistema de fuentes productoras de derecho no concibe normas contradictorias o que se anulen mutuamente.

Esta idea es la razón por la cual, para el derecho las antinomias no son verdaderas; pues estas se resuelven utilizando los criterios de resolución de antinomias de las que se deberá echar mano cuando se esté ante la presencia de una aparente antinomia.

Los criterios para resolver antinomias son diversos; sin embargo, los más aceptados por la doctrina y las legislaciones son los siguientes: i) Jerarquía (*lex superior derogat legi inferiori*); ii) de temporalidad (*lex posteriori derogat legi inferiori*); y iii) de especialidad (*lex speciali derogat legi generali*); no obstante, esto no es impedimento para que algunos ordenamientos jurídicos dispongan o integren soluciones específicas.

Ahora bien, en esa línea de pensamiento cabe cuestionarnos: ¿existiría antinomia entre lo que disponga una norma estatal y un instrumento no vinculante?

Es evidente que los instrumentos no vinculantes al no ser normas, pues no pertenecen a las fuentes productoras del Derecho, nunca podrán configurar la

existencia de una antinomia entre lo que diga una norma y un instrumento no vinculante.

En caso de acontecer o que algún interprete llegue a una conclusión distinta, resultaría en una falsa antinomia; puesto que solo estamos frente a una antinomia cuando estamos ante la presencia de normas estatales, caso contrario no existe antinomia.

Ahora bien, otro sistema que desarrolla las fuentes del derecho es el sistema de fuentes de interpretación y métodos de interpretación.

En esa línea de razonamiento, cabe indicar que estas sirven para dar solución a la falta de claridad u oscuridad de la norma estatal; es decir se presenta una hipótesis incidencia y una consecuencia, pero de la cual no se tiene certeza de su correcta interpretación, produciéndose cierta ambigüedad en cuanto a su aplicación.

Esta falta de claridad u oscuridad normativa se da por consecuencia que el Derecho es lenguaje, es decir esta igualmente estructurado a este y, por ello, tendrá los mismos problemas que el lenguaje tiene; puesto que la norma, al igual que el lenguaje, no tiene contexto y por tanto, es imposible conocer en qué circunstancias, motivos o hechos se acordó su creación por parte del legislador.

En correlación a ello se desarrollan métodos de interpretación de estas fuentes, tales como la literal, ratio legis, extensivo, restrictivo, sistemático, histórico, entre otros más, que se utilizarán con el objeto de esclarecer la falta de claridad u oscuridad en la norma estatal y con ello, con la ambigüedad que genera en los intérpretes.

En ese contexto si bien todos somos legítimos intérpretes del Derecho, por antonomasia el intérprete por excelencia, designado para esa labor, es el juez.

En ese tenor, es en la figura del juez quien recae la labor de interpretar y resolver las cuestiones jurídicas de manera motivada en Derecho; sin embargo, esta interpretación no es arbitraria, sino que debe realizarse de acuerdo con los Principios Generales del Derecho y a los valores contenidos en la Constitución.

Cabe indicar que el acto de interpretar a la que esta conminada la función del juez es una labor relevante y exhausta; pues no solo debe administrarse justicia, sino que además no puede dejar de prestarse ante la deficiencia o vacío en la Ley a consecuencia del Principio de inexcusabilidad, como es el caso de lo dispuesto por el numeral 8, del artículo 139º de la Constitución Política del Perú la que ordena que la función jurisdiccional no puede dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley.

En ese orden de ideas, es en la falta de claridad u oscuridad en la norma donde los instrumentos no vinculantes, tienen una mayor posibilidad de influir como insumo interpretativo para resolver conflictos de intereses en las relaciones entre entes privados y/o públicos, a consecuencia del desarrollo que tienen estos instrumentos no vinculantes en determinadas materias del conocimiento humano.

Esto sucede ante la posibilidad que los métodos de interpretación no alcancen para terminar con la falta de claridad de una norma o del tributo respectivamente; por lo que el intérprete deberá beber de otras fuentes del conocimiento, para dar contenido al tributo o cualquier cuestión jurídica y con ello, resolver la controversia de manera motivada en Derecho y, además, administrar justicia.

Sin perjuicio de ello consideramos que es en este acto interpretativo donde se debe marcar mayor énfasis; puesto que como hemos señalado la interpretación que realiza un operador del derecho, como lo es un juez, puede recrear la norma o el tributo respectivamente, por lo que la cuestión es determinar que presupuestos debe tener en cuenta el intérprete y desde que punto de partir.

En consecuencia, las presencias de los instrumentos no vinculantes fuerzan de cierto modo la uniformización del derecho que se pretende establecer mediante las fuentes del derecho; teniendo cierta incidencia en el sistema de producción normativa y en el sistema de fuentes de interpretación en general.

Por tanto, no cabe duda de que los instrumentos no vinculantes no son derecho y menos normas estatales; por lo que nunca podrán contravenir a la norma estatal, aunque pueden influir de cierta manera en el legislador al momento de regular ciertos elementos esenciales del tributo, lo que cual si es que no se toma con precaución podría relativizar el concepto de soberanía estatal.

Finalmente, consideramos que no existe impedimento para que los instrumentos no vinculantes sean utilizados como insumo para la creación de normas o como insumo interpretativo, pues los mismos representan una fuente de conocimiento que puede coadyuvar la labor de creación e interpretación, la cuestión es cómo deben utilizarse sin recrea la norma tributaria y, con ello, erosionar la reserva tributaria, lo cual responderemos más adelante en la presente investigación.

3.5. La Interpretación como un acto de recreación del Derecho

El Derecho en el tiempo ha desarrollado nuevos paradigmas y transformado algunos; esto producto de su propia evolución y a la reivindicación de Derechos conseguida por la sociedad; que de alguna manera ha integrado y cambiado los paradigmas en la que sustenta y enfoca el Derecho.

Uno de los principales cambios de paradigma, sin duda, ha sido la transición de un Estado de Derecho a un Estado Constitucional de Derecho; puesto que este cambio ha contribuido a una interpretación más plural de los ordenamientos, incluido los tributarios. Esto desde un enfoque más constitucional y por ello más avocado por ser una manifestación más plural y equivalente para garantizar Derechos fundamentales.

En cuanto al enfoque constitucional a efectos del Derecho tributario, el profesor Gamba (2010) manifiesta que:

Las posiciones activas (derechos y potestades) y pasivas (obligaciones y deberes) del ciudadano-contribuyente y de la Administración no se derivan sólo de la legalidad (normas infraconstitucionales escritas). No podemos ni debemos interpretarlas conforme a la ley únicamente; sino que, por el contrario, y esto es lo más importante, en nuestro Estado Constitucional de Derecho- dado que la Constitución constituye una “norma jurídica” en sí misma –es preciso que los principios, valores y bienes contenidos en su texto– o que también se deriven implícitamente del mismo– sean aplicados directamente por todos los operadores jurídicos sin excepción (p.79)

En ese contexto, se advierte que en un Derecho moderno como el nuestro, la Constitución se ha volcado sobre el ordenamiento normativo; integrándolo y otorgándole de cierta manera validez; pero validez constitucional. En ese sentido todo el sistema jurídico se ha constitucionalizado (Gamba, 2010)

En ese orden de ideas, en un Estado Constitucional de Derecho se concibe a la soberanía no como un resultado de normas jerárquicas; sino más bien desde una concepción como normas horizontales o equivalentes.

En esa idealización la soberanía no pertenece a un individuo (monarca), o grupo de individuos (parlamento), sino a todos los que componen la sociedad; lo que implica alcanzar objetivos sustanciales de alto alcance, mediante formulaciones genéricas y abstractas con tal de satisfacer estos objetivos.

En suma, el Derecho con el tiempo se ha transformado, ha evolucionado de manera progresiva y, con este, de suyo el Derecho tributario.

En materia fiscal, si bien el tributo surge como manifestación de la corriente del positivismo, se debe tener en cuenta que el Derecho constitucional lo ha transformado otorgándole valores y principios, con el fin de racionalizarlo a la luz de los valores constitucionales y con ello, que su exigibilidad tenga validez constitucional.

En esa misma línea argumentativa, el profesor Quiroga (2005) manifiesta en cuanto al efecto transformador del Derecho constitucional, señalándolo de esta manera:

En el Estado moderno de Derecho, la Constitución jurídica transforma el poder desnudo en legítimo poder jurídico, puesto que el gran lema de lucha del Estado Constitucional- que hoy está más vigente que nunca- ha sido el cambio cualitativo logrado en el antiguo y arbitrario *government by men* por el actual, democrático y jurídico *government by laws*. Entonces, la Constitución no será sólo una norma política con expresiones y manifestación de norma jurídica, sino que precisamente es y será la primera de las normas del ordenamiento entero, la norma fundamental, la *lex superior* o *higher law* (p.56)

En ese contexto, esta transición de la Ley hacia la Constitución, concibiendo a esta última no como un mero pacto político, entre gobernantes y gobernados, sino como una norma jurídica fundamental que da forma y sustancia al sistema jurídico (Barros, 2011); lo que ha permitido es un mayor grado de protección de los bienes jurídicos destinados a tutelar y garantizar por el Estado.

En ese orden de ideas y en correlación a lo argumentado, el constitucionalista García (2014) sostiene que:

El punto de partida del jurista contemporáneo debe ser la Constitución y no la ley, como todavía hacen algunos. Es decir, para muchos la ley sigue siendo objeto de respetuoso análisis y de veneración. Pero con tal visión, es obvio que podemos desviarnos de nuestro objetivo y llegar a conclusiones absurdas, como lo vemos con relativa frecuencia” (p.272)

Por tanto, en el Derecho moderno el punto de partida de todo asunto debe iniciarse desde la Constitución a la Ley y no en viceversa, lo que implica que la ley estará sujeta a un juicio de valor constitucional.

En ese sentido, podemos afirmar que la concepción del derecho moderno no sólo implica la organización social de la fuerza pública y la solución de conflictos; sino que consiste en que la constitución sea un instrumento que garantice la paz, la libertad y el desarrollo social para todas las personas.

De suyo se hace que esto implica un cambio en la interpretación del ordenamiento normativo; puesto que ahora esta se somete a un proceso de medición a los valores de la Constitución.

Partiendo de esta concepción y en virtud que la norma estatal es el resultado principal de la creación del Derecho, la reserva tributaria no estaría ajena a los efectos de la interpretación a la luz de estos valores constitucionales.

Por tanto, dado que los valores contenidos en la Constitucional se han sobredimensionado en todo el ordenamiento normativo tendría como resultado, como sostiene parte de la doctrina, que el proceso de formulación del Derecho en relación con su creación y aplicación es uno mismo.

En ese sentido el acto de interpretar es también un acto de creación de Derecho y por ello mediante el ejercicio de la interpretación, se puede recrear una norma sujeta a una reserva tributaria; pero dentro del marco y la tutela constitucional.

En ese mismo argumento, se debe tener en cuenta lo manifestado por el profesor Duran (2014) que resalta:

Cabe apuntar que, aunque la separación entre fuentes de creación normativa y fuentes de interpretación normativa no resultan útiles para lo que venimos

comentando, debemos de señalar que ya no es vigente en la Teoría del Derecho aquella antigua distinción de dos momentos en el proceso de formulación del Derecho: el de la creación y el de la aplicación, pues ya se entiende que interpretar es también un acto de creación del Derecho o mejor dicho de recrear el Derecho. Sin duda esta situación trae consigo un replanteamiento del principio de reserva tributaria, cuanto menos en los términos que lo conocimos en nuestra disciplina tributaria (p.50)

De igual manera y en ese mismo razonamiento el maestro italiano Guastini (1999) sostiene que:

El modo de expresarse normalmente, según el cual la interpretación tiene como objeto *normas*, es correcto a condición de que, en este contexto, por “norma” se entienda (como a veces se concibe) un *texto normativo*. Pero ese modo de hablar es incorrecto, desviante, si por “norma” se entiende (como sucede comúnmente) no ya el texto normativo, sino el significado que contiene. En tal caso la norma constituye no el objeto, sino el producto de la actividad interpretativa (p.3)

En esa misma línea de pensamiento, el maestro argentino Tarsitano (2008) resalta y sostiene que:

Desde ya que, en algún sentido, no sólo el juez interpreta. Lo hacen los organismos fiscales, cuando determinan de oficio los impuestos. También los contribuyentes al tiempo de liquidar sus impuestos. Y por supuesto la doctrina, cuando argumenta sobre el alcance de la ley. Pero sólo el juez construye desde los preceptos generales de la «norma» individual que se aplica al caso, con fuerza

de verdad legal y que a partir de allí también integra el sistema jurídico. El enunciado interpretativo, que se erige de entre los varios posibles, será verdadero si hace cosa juzgada material; falsa si es revocado. Con estas precauciones, podría admitirse que el juez crea Derecho, aunque en rigor de verdad sólo lo esté recreando (pp. 852-853)

En ese sentido se sostiene que el intérprete, en general, es el designado por el ordenamiento para resolver alguna controversia jurídica y en ese tenor, ineludiblemente desarrollará una producción interpretativa; es decir una verdad jurídica la cual es la norma en sí misma; la cual puede ser recreada, pero siempre a la luz de los valores constitucionales (Guastini, 1999)

Cabe indicar que se alude a la palabra recrear y no crear; puesto que el intérprete no puede crear derecho; pero si bajo el ejercicio de la interpretación recrear el derecho existente; por lo que toda interpretación se debe realizar a partir de la interpretación ya realizada desde la norma estatal.

En ese aspecto, el legislador inserta en el ordenamiento jurídico normas generales y abstractas, las que en el proceso de interpretación se aterrizan en normas individuales y concretas; sin embargo, como venimos sosteniendo cualquier tipo de interpretación siempre deberá pasar por un tamiz de constitucionalidad.

En ese contexto, si bien el Derecho Tributario tiene una autonomía reconocida por la doctrina, su interpretación no puede desentenderse de los presupuestos elaborados por la hermenéutica del Derecho constitucional; no obstante, esto no

implica que se reduzcan los rasgos y contornos referidos a la dogmática propia del Derecho Tributario y menos aún, a una institución como la reserva tributaria.

Finalmente, cualquier intérprete, incluyendo al juez, puede recrear normas individuales y concretas; pero siempre respetando los principios y el propio contenido de la hipótesis de incidencia contenido en la norma general y abstracta; lo que sin duda esgrime efectos de garantía para y por la reserva tributaria, situación que tocaremos más adelante.

3.6. Binomio de los instrumentos no vinculantes

En este punto de la investigación debemos señalar que todo acto u hecho creado fuera de las fuentes del Derecho no es Derecho, razón por la cual los instrumentos no vinculantes no son Derecho en estricto.

En ese aspecto de suyo se hace que podemos concluir que los instrumentos no vinculantes y la reserva tributaria se desarrollan en dos planos distintos, estableciéndose un binomio entre lo que se considera “Derecho” y “no Derecho” pertinentemente; no obstante, a pesar de ser distintos mantienen una constante interrelación, la cual en teoría y aplicación no ha sido indiferente.

En ese orden de ideas el Derecho crea su propia realidad, en ejercicio de su soberanía estatal, teniendo como resultado a la norma estatal la cual será el instrumento para regular las relaciones públicas y privadas dentro del estado; mientras que los instrumentos no vinculantes carecen de esta soberanía estatal.

No obstante, si bien estos últimos pueden ostentar de cierta especialidad en determinadas materias del conocimiento, las cuales les puede otorgar cierto

carácter de autonomía, no puede sostenerse que esta especialidad le otorga cierta soberanía sobre la soberanía estatal.

Teniendo en cuenta que, hasta la realidad misma, se rinde ante la realidad jurídica y no en viceversa.

Ahora bien, la especialidad de los instrumentos no vinculantes no les otorga preeminencia sobre la materia que inciden; puesto que nada impide que la norma jurídica desarrolle sus propias concepciones o paradigmas, sea tomando cierto desarrollo conceptual realizado por los instrumentos no vinculantes o también rechazándolos en su totalidad; esto es así, pues los Estados tienen su propia soberanía para definir sus propias políticas y normas.

En ese contexto, cierta doctrina sostiene que los instrumentos no vinculantes pueden tener cierta soberanía en las materias que desarrolla; sin embargo, advertimos y sostenemos que en el supuesto que los instrumentos no vinculantes estuvieran compuestos o contenidos de cierta soberanía y con ello, de cierta capacidad de regulación “normativa”, esta sería de cualquier índole, pero nunca estatal.

3.7. De los instrumentos no vinculantes ante la pluralidad del Derecho Constitucional

Se debe tener en cuenta que el principio de legalidad demanda que todo ejercicio o manifestación del poder público, debe realizarse acorde a lo dispuesto por el ordenamiento normativo.

Por ello se entiende que cualquier fuente ajena a esta concepción, se estima espuria al sistema jurídico y por tanto no vinculante.

En ese orden, es que la Administración actuará y regulará sus actuaciones de acuerdo con la potestad que se le otorgue por el sistema jurídico; debiéndose conducir en protección de garantizar el cumplimiento de los fines del Estado. Por lo que esta potestad que tiene el Estado no puede entenderse o devenir en arbitrariedad.

En esa dimensión y en correspondencia a ello, el poder de los particulares y/o individuos que componen la sociedad es un instrumento que procura garantizar y proteger la libertad.

En ese aspecto los particulares y/o individuos tendrán toda la libertad de ejercicio en las relaciones que estos establezcan, según su criterio o juicio; sin embargo, esta libertad tendrá como límite lo dispuesto por el ordenamiento normativo.

Desde ese punto el Derecho constitucional hace suyo el desarrollo del principio de legalidad del Estado de Derecho, consistente en centralizar el poder soberano del Estado en la Ley, pero a diferencia del Estado de Derecho, el Estado Constitucional lo somete a los valores contenidos en la Constitución.

Por lo que se garantiza que los ordenamientos normativos sean un producto proveniente de los valores contenidos en la Constitución, compuesta por derechos y obligaciones generales y abstractas, y no por un grupo de personas.

Asimismo, se debe considerar en ese razonamiento que la ley no solo está sometida a los valores contenidos en la constitución, sino a otros valores supra constitucionales que le darán contenido, tanto formal como material.

Por ende, la reserva tributaria toma otra concepción o manera de ser concebida; pues esta se concibe desde la luz de estos valores constitucionales.

En esa línea argumentativa el profesor Duran (2014) advierte que:

A su vez, hay un tránsito de la primacía de la norma legal a la primacía de los principios constitucionales, que en concreto son normas de textura abierta u que dejan a los intérpretes un nivel de decisión sobre los alcances del Derecho que antes no se había visto, máxime –como sabemos– los principios constitucionales deben someterse unos a otros a juicios de ponderación para su oportuna aplicación al caso concreto (pp. 56-57)

Partiendo de esta concepción, se debe considerar que en el seno del Estado Constitucional se aceptan diversas pluralidades, implicando y afectando en ese sentido la producción normativa, que deberá contemplar la satisfacción y protección de todas estas pluralidades, garantizadas por la unidad que sostiene la Constitución.

Por tanto, en un Estado constitucional no se tiene una jerarquización normativa; sino más bien un enfoque horizontal del sistema normativo.

En esa misma consideración no se puede obviar los cambios en las relaciones públicas y particulares, producto del uso de instrumentos no

vinculantes; que, en las últimas décadas, han sido estimulados por el fenómeno de globalización económica y la internacionalización de la economía.

Este fenómeno, de cierta manera, ha sofisticado la complejidad de diversas relaciones públicas y particulares; generándose a nivel internacional cierta demanda o necesidad que la producción normativa contemple a las mismas, sobre todo por agentes ajenos al estado.

Este advenimiento por el uso de instrumentos no vinculantes ha producido un aparente debilitamiento de las fuentes de producción normativa de los estados, incluida la reserva tributaria.

En ese razonamiento se estima lo señalado por el profesor español García (2015) en cuanto a la pérdida de la centralidad de la producción normativa:

También es obvio que el Estado está perdiendo su centralidad como organismo productor de normas, surgiendo una progresiva sustitución de los Parlamentos nacionales por “centro de producción normativas externos”. Existe, por un lado, una pérdida ordenada de competencias legislativas de los Estados, fruto de aquellos procesos de integración que generan un Derecho supranacional y que tiene su fundamento en cesiones de soberanía por parte de los Estados, amparadas y previstas en las Constitucionales nacionales. Y existe una pérdida que es consecuencia directa de la globalización económica y la internacionalización de la economía, que ha situado a los Estados en una situación de debilidad para el desarrollo de sus propias políticas internas frente a otros agentes (p.54).

En ese sentido, no se puede negar que de cierta manera los instrumentos no vinculantes tienen una naturaleza enajenante; pero la admisión de estos responde a la permisión del Derecho como fuente de conocimiento y, con ello, a su voluntad de uniformización del Derecho en balance con la garantía de considerar y proteger pluralidades.

Esto produce, de cierta manera, que los instrumentos no vinculantes sean empujados contra el contorno del sistema jurídico estatal.

Por otro lado, el principio de la reserva tributaria es también una expresión de seguridad jurídica, de garantía de derechos fundamentales, de separación de poderes y de interdicción de la arbitrariedad del poder, teniendo un vínculo de representación democrática para ello.

No obstante, la misma no puede ser incompatible con esta garantía de pluralidad a la luz de los valores constitucionales; lo que produce mayor presión con los instrumentos no vinculantes y este núcleo regulatorio como es la reserva tributaria.

En contexto, nuestros sistemas jurídicos constitucionales se obligan a la garantía de admitir diversas pluralidades en su seno con el fin de ser un sistema equivalente e inclusivo; situación que afecta a la reserva tributaria.

En consecuencia, esta situación estimula que los instrumentos no vinculantes tengan una mayor consideración para su uso, sea como insumo interpretativo o como insumo para la creación de normas; sin embargo, el mismo sistema que están proclive a la aceptación de estas pluralidades no ha desarrollado como

estos instrumentos no vinculantes deben ser aplicados o considerados para su uso, si es que así fuera necesario o requerido por el operador de Derecho.

3.8. Los instrumentos no vinculantes en los contornos de los sistemas jurídicos

En ese contexto, cabría cuestionarnos la razón por la cual los instrumentos no vinculantes, a pesar de sus grandes diferencias con la norma estatal aún persisten y siguen proliferando frente a la norma estatal.

En este punto de la investigación, se debe considerar lo resuelto por la profesora Galiana (2016) en cuanto a la finalidad de los instrumentos no vinculantes:

La finalidad del soft law no es la de eludir los principios de seguridad jurídica, la imperatividad del Derecho o el imperio de la ley, sino que (...) «juegan en campos diferentes», pretende jugar, precisamente, en aquellos lugares de los que la clásica regulación basada en los principios citados ya se ha retirado (p.315)

Como cuestión de orden se debe tener presente, el contexto de la realidad jurídica y comunitaria europea desde donde la autora parte su posición doctrinaria, generándose ciertas reservas en cuanto a sus afirmaciones de las cuales disentimos en parte.

En ese tenor, concordamos respecto que los instrumentos no vinculantes son relevantes desde la óptica de la coherencia del sistema jurídico; puesto que los mismos están contenidos de conocimiento especializado en determinadas materias o de cierto desarrollo empírico, aunque debemos sostener que desde

nuestra óptica esta coherencia debe ser entendida, desde una coherencia acorde a la contextualización que deberá someterse a los instrumentos no vinculantes, según corresponda.

Pero, reiteramos, que esta relevancia es factible dada la permisión de las fuentes del Derecho; producto que estos permiten que otras fuentes del conocimiento sean viables para esclarecer cuestiones interpretativas.

Es en este punto, donde los instrumentos no vinculantes pretenden influir con el objeto de ser considerados como insumo interpretativo o para la creación de normas y en ese sentido tendrán cierta relevancia para el Derecho.

En ese aspecto los instrumentos no vinculantes son empujados contra los límites de los contornos del sistema jurídico, contornos que son barreras levantadas por la soberanía que impide cualquier intromisión que no proceda o se admita desde el Estado.

En ese aspecto se debe considerar que esta interacción de los instrumentos no vinculantes en los contornos del sistema jurídico, se ha visto incrementada de manera exponencial producto del fenómeno de la globalización.

En muchos casos, el contenido de los instrumentos no vinculantes ha sobrepasado los supuestos de hecho contenidos en las normas estatales o en sus ordenamientos normativos, incluyendo al tributo.

Estas circunstancias, están generando que el uso de los instrumentos no vinculantes para fines interpretativos y para la creación de normas estatales, se

haya convertido en un tema relevante en las políticas financieras de los estados, con miras a coadyuvar el cumplimiento de los fines a cargo del Estado.

Finalmente, si bien aceptamos que los instrumentos no vinculantes proliferan en determinado tópicos en que el Derecho no ha entrado, esto no quiere decir que el Derecho ha renunciado a ellos, pues podríamos afirmar que no es una cuestión de renuncia sino que falta de alguna manera más Derecho, situación que puede cambiar cuando el Derecho toma el contenido de los instrumentos no vinculantes y los hace suyos; pero resaltamos que esta acción no debe ser de manera baladí, sino con la mayor abstracción y conocimiento de la propia realidad estatal.

3.9. Vinculación política y moral de los instrumentos no vinculantes

Los instrumentos no vinculantes no generan obligaciones, ni derechos de índole jurídico o legal. Esto en razón que no es Derecho.

En ese razonamiento, para los estados el contenido de los instrumentos no vinculantes es indiferente; en el sentido que no presentan incidencia alguna de obligatoriedad o vinculación, además de ser ajenos a cualquier fuente de producción normativa del propio estado.

Ahora bien, de igual manera para efectos tributarios los instrumentos no vinculantes no producen ninguna obligación tributaria; puesto que, como hemos venido sosteniendo, el tributo es una institución consustanciada a la soberanía estatal.

Esta enajenación del Estado respecto a los instrumentos no vinculantes se fundamenta en su soberanía estatal, la que garantiza el ejercicio exclusivo del

poder y con ello, de la potestad tributaria dispuesta por la voluntad general entregada al Estado.

Esto en una clara representación de capacidad de autogobierno y, a su vez, un límite frente a la pretensión que puedan tener terceros ajenos a esta identidad y facultad estatal.

En ese sentido, si los instrumentos no vinculantes son justamente eso; es decir no vinculantes; ¿Cuál es la razón para que estemos refiriéndonos a estos en la presente investigación?; ¿qué les otorga esa relevancia?

Sin perjuicio de lo manifestado, debemos partir por indicar que los instrumentos no vinculantes son creados para pretender estimular cierta obligatoriedad; pero esta obligatoriedad no es jurídica, sino más bien política y moral.

Sin embargo, esta obligatoriedad política y moral, por sí misma es de ribetes menores ante la majestuosidad que dota al Estado la soberanía. Entonces de suyo se hace que detrás de esta obligatoriedad política y moral, existe una razón o causa de igual relevancia que es capaz de llevar a sus límites a la soberanía.

Partiendo de ello, debemos aludir que esta “obligatoriedad” de los instrumentos no vinculantes, es similar a la obligatoriedad de las reglas de conducta que se establecen en nuestras sociedades. En el contexto que no se encuentran reguladas en una norma jurídica.

Es decir, no pasan por un procedimiento legislativo que deviene en una norma estatal; sino más bien son producto de una aceptación colectiva, por parte de los

individuos que componen una colectividad, con el fin de regular sus relaciones sociales.

Por ello en el supuesto que estas se incumplan o trasgredan no generan una sanción jurídica; sino más bien una sanción política y moral por parte de la colectividad; es en ese razonamiento en que los instrumentos no vinculantes producen obligatoriedad o vinculación, pero moral y política.

En ese sentido, en cuanto a los estados y la manera que establecen sus políticas y relaciones exteriores con otros estados u organismos e instituciones internacionales, se debe concebir que estos tipos de sanciones por incumplir, trasgredir o desentenderse de ciertos instrumentos no vinculantes, son sanciones que conllevarían un rechazo de índole político o moral al trasgresor, frente a la comunidad internacional; lo que afectaría sus relaciones políticas, económicas y su reputación frente a la comunidad internacional.

En ese aspecto el incumplimiento, trasgresión o desentendimiento de estos instrumentos no vinculantes, podrían conllevar daños colaterales a las políticas financieras y a las relaciones exteriores con otros estados, afectando en diversas materias al Estado trasgresor.

Esto se puede entender, desde la perspectiva de las metas comunes que tienen los estados de manera individual o constituida en organismos e instituciones internacionales u otros, las cuales pretenden mediante estareprobación reconducir la conducta de un estado trasgresor a estas metas comunes.

De suyo se hace que no todos los estados tienen la misma relevancia económica y política en la comunidad internacional y en ese sentido, siempre existirá cierta imposición de los estados más relevantes frente a los menos relevantes, lo que otorga mayor peso a la hermenéutica contenida en estos instrumentos no vinculantes.

De igual manera, otros efectos colaterales por incumplir, trasgredir o desentenderse de ciertos instrumentos no vinculantes son el daño a la imagen del Estado, frente a las inversiones de capitales de entes privados y públicos lo que producirá que el Estado capte menores inversiones en sus territorios y con ello, menor recaudación la que es necesaria para solventar el gasto de los servicios públicos que debe prestar el Estado.

Finalmente, la decisión de incumplir, trasgredir o desentenderse de ciertos instrumentos no vinculantes o en su defecto lo contrario; pasan por un análisis de los intereses, necesidades y fines de cada Estado frente a otros entes estatales y no estatales, radicando ahí la relevancia de la obligatoriedad política y moral de los instrumentos no vinculantes.

3.10. Cambio de paradigma de la reserva tributaria

En este punto de la investigación, nos cuestionamos si producto de esta obligatoriedad política y moral de los instrumentos no vinculantes y en ese sentido, de su relevancia para los estados estamos ante un cambio de paradigma de la reserva tributaria a causa del uso de instrumentos no vinculantes.

De igual modo, es importante analizar qué efecto ha causado la globalización en cuanto a la aplicación de los instrumentos no vinculantes a la reserva tributaria.

En virtud de ello, expondremos en estas líneas los efectos de los instrumentos no vinculantes en los ordenamientos y políticas fiscales de los estados, producto de la influencia y presencia de la OCDE, organismo que nos permitirá transmitir la idea de lo manifestado.

En ese orden de ideas y partiendo del mismo, es importante señalar que después de un constante crecimiento económico post Segunda Guerra Mundial, las empresas residentes en los estados más industrializados del planeta comienzan a presentar resultados positivos en sus utilidades; es decir se presenta un superávit de los capitales comerciales e industriales de los países del primer mundo o también llamados países centrales.

Este superávit, fue el inicio para que las empresas o sociedades residentes en los países centrales comenzaran una liberación de sus capitales con el fin de realizar inversiones transfronterizas; por lo general, hacia los países del tercer mundo o también denominados países periféricos; sobre todo en sectores de materias primas y manufacturas.

Cabe indicar que la circulación global de capitales fue aceptada y en un principio, estimulada por los gobiernos de los países centrales (Reino Unido, Estados Unidos, Francia, Alemania, Japón, entre otros); quienes estructuraron políticas financieras para estimular la inversión de sus empresas locales fuera de sus fronteras, viendo con ello una oportunidad de hacerse con beneficios, producto de las ganancias y las operaciones del flujo de capitales que podrían gravar con tributos.

Por otro lado, los países periféricos estimularon la recepción de estos capitales foráneos en sus territorios; observando la oportunidad de recibir capitales extranjeros y con ello, incrementar su recaudación además de mejorar ciertas condiciones de su sector comercial e industrial.

En ese sentido, se presentó una sinergia entre los países centrales que necesitaban que sus empresas residentes inviertan sus capitales fuera de sus fronteras y la necesidad de los países periféricos de recibir estos capitales.

Cabe indicar que, en estos últimos, se comienza a dar una competencia por ofrecer mejores condiciones legales y políticas a estos capitales; produciéndose una reducción de las cargas financieras y de ciertas obligaciones.

Por otro lado, los países o territorios que no podían ser atractivos para captar la inversión de estos capitales extranjeros comenzaron a estructurar en sus legislaciones y políticas fiscales la reducción o eliminación de cargas tributarias a residentes no domiciliados; otorgándoles, además de ello, confidencialidad absoluta de información bancaria, personal y de otras operaciones, dándose inicio a la constitución o consolidación de los denominados paraísos fiscales.

En ese contexto, este fenómeno global de la liberación y circulación de capitales generó diversos cambios en las políticas y relaciones exteriores de los estados.

Paralelamente a este fenómeno, se mantenía una competencia por producir nuevas tecnologías y comunicaciones a fin de facilitar y acelerar el comercio a nivel global; lo que cimiento el advenimiento de la globalización como hoy la conocemos.

En ese sentido este intercambio de bienes y servicios a nivel global, produjo un fenómeno tributario.

Por un lado, los países periféricos gravaban con tributos las operaciones que se realizaban dentro de sus territorios y por otro lado, los países centrales también gravaban las mismas rentas o a los mismos contribuyentes; lo que representaba que tanto países centrales como países periféricos, gravaran con tributos a un mismo contribuyente o renta.

En ese aspecto se presentaban dos entidades nacionales que gravaban un mismo contribuyente o renta, surgiendo un problema para el intercambio de bienes y servicios a causa de un fenómeno denominado: doble imposición.

Cabe indicar, que este fenómeno realmente alude a una problemática económica; puesto que, desde este enfoque, la doble imposición resta financiamiento a las empresas y limita la circulación de capitales.

Sin embargo, la exigencia del pago de tributos se realiza en el ejercicio soberano de cada estado; es decir, gravar las operaciones comerciales dentro de su ámbito de aplicación y soberanía; por lo que, desde un enfoque jurídico, en realidad la doble imposición no presentaba un problema.

Ante esta disyuntiva financiera, que afectaba directamente a los capitalistas de los países centrales, estos últimos plantearon encontrar una viabilidad para que los capitales circularan.

Por ello, se avocaron en dar una solución a la doble imposición para liberalizar la carga tributaria y las ganancias por operaciones de flujo de capitales y asimismo, cumplir con los fines que la globalización proponía.

En resumen, de esta necesidad por liberarse de la carga tributaria, principalmente la impuesta por los países periféricos o semiperiféricos, surgen dos posiciones antagónicas:

i) La de los países periféricos: que pugnan que se grave la ganancia donde se produce – es decir en la fuente; y

ii) La de los países centrales: que pugna que se grave de donde son los capitales que generan la riqueza – es decir en la residencia.

Producto de esta controversia, los países centrales que no pretendían renunciar a gravar con tributos a las rentas o contribuyentes que estaban dentro de su ámbito de aplicación, deciden transmitir a la OCDE la labor de hegemonizar la segunda idea; es decir que se grave desde donde son los capitales que generan la riqueza.

Ahora bien, hegemonizar el principio de residencia implica la idea de convencer o imponer a los países periféricos que renuncien o limiten su derecho soberano de gravar con tributos a las rentas o contribuyentes dentro de su ámbito de aplicación.

Acción que se sustentó en la relevancia económica y política de los países centrales, desde donde provenían estos capitales. Entonces se proyectó la idea

que los países de todo el mundo pacten convenios a efectos de solucionar los problemas de la doble imposición, desde la hermenéutica de los países centrales.

Es decir, se comienzan a realizar negociaciones para celebrar CDI bajo el modelo de la OCDE; sin embargo, detrás de ese fin también obra el objetivo de consolidar y universalizar el concepto de residencia a nivel global.

En un claro beneficio para las arcas fiscales de los países centrales y en menoscabo de los países periféricos.

En consecuencia, por la influencia en la economía y política global de los países que componen la OCDE, es que los países periféricos receptores de capitales extranjeros comenzaron a suscribir CDI bajo el modelo de la OCDE, con el fin de recibir mayores capitales de empresas provenientes de estos países centrales.

Por ello, se empiezan adoptar en sus ordenamientos normativos y políticas fiscales ciertos instrumentos no vinculantes a la luz de las políticas expedidas de la OCDE; así como, de otros organismos e instituciones internacionales como la IASB, Organismo Mundial del Comercio (OMC), entre otros.

En esa mención, de manera progresiva y sostenida, se fue consolidando el uso del modelo de CDI de la OCDE como el convenio más usado en el mundo y con ello, la hegemonización de gravar en la residencia.

De esa manera, la OCDE ayudo al incremento de la circulación de capitales en el mundo, produciendo que las empresas se conviertan en entes multinacionales y que los países centrales obtengan una mayor recaudación.

Sin perjuicio de lo manifestado, posteriormente la OCDE se percató de cierta actividad o tipo de planificación fiscal que se aplicaba para erosionar la base imponible del Impuesto a la Renta.

Sin embargo, lo más resaltante de esto es que la erosión a la base imponible incidía en mayor medida a los países centrales y no tanto a los países periféricos. Comenzándose a evidenciar una disminución en la base imponible de los países centrales.

Como reacción a ello, la OCDE implementa mecanismos para luchar contra estas actividades o tipos de planificación fiscal, como el principio de *arm's length* y otras medidas. Esto con el fin de solucionar los problemas internos de valorizaciones entre empresas vinculadas.

Posteriormente, ante el descubrimiento de más actividades de planificación fiscal se crearon reglas de precios de transferencias, con el objeto de asignar las bases imponibles del impuesto de cada país correspondiente.

En ese contexto, la OCDE introdujo a los esquemas mundiales las reglas de precios de transferencia, para luchar contra la planificación fiscal que erosionaban la base imponible del Impuesto a la Renta.

En esa práctica, se planteó utilizar diversas reglas de precios de transferencia por operaciones internacionales sujetas al uso de CDI; paralelo a ello, los problemas con los paraísos fiscales van incrementándose a medida que la economía se hace más globalizada.

En ese contexto, la OCDE introdujo dos grandes ideas a los esquemas mundiales; primero, arreglar las reglas de valoración, mediante la introducción de los precios de transferencia con incidencia en la economía estatal y segundo, luchar contra los que realizan competencia desleal, haciendo reglas anti paraísos fiscales, en un comienzo para destruirlos y después para el intercambio de información vía reglas sobre transparencia fiscal internacional e intercambio de información (“*controlled foreign company*” o “CFC”)

En respuestas a estas medidas planteadas por la OCDE, las empresas comienzan a constituirse con accionariados opacos o difíciles de detectar; esto acompañado del traslado de sus procesos de producción alrededor del mundo, son multinacionales globales, por tanto, ya no están en un solo lugar sino en todo el mundo. Pierden su identidad nacional ya no se podía identificar una empresa por su residencia en un estado de origen.

Estas planificaciones empresariales producen que los estados no las puedan identificar o situar; pues cuando eran empresas nacionales que invertían sus capitales fuera de sus fronteras podían ser controladas o desde el otro lado, invertían su capital y el estado receptor podía controlar a esta empresa y en cierta medida la relación con su matriz.

Sin embargo, cuando la empresa está en todas partes, como una multinacional, solo puede verse una parte de esta; dejando otras operaciones ocultas o fuera del ámbito de aplicación del tributo, situación que no podría haberse planificado sin la influencia y el estímulo de la globalización y los CDI.

En ese sentido la OCDE se percata que las empresas multinacionales, asesoradas por sus firmas fiscales, también globalizadas, usan los CDI para no pagar tributos; pero, el problema para la OCDE no es que no paguen tributos en los países periféricos, sino que no lo hacen en ambos países, periféricos y centrales.

Por tanto, el principal problema es que la planificación fiscal se usa para obtener una doble no imposición.

Cabe indicar que este problema del uso de los CDI para no pagar tributos y el uso de empresas *offshore* mediante la articulación de paraísos fiscales, cobro mayor relevancia después de los atentados del 11 de setiembre, en Nueva York, produciéndose una política global para transparentar las operaciones que se usan por estos medios.

Ahora bien, la impresión es que el problema fue causado por la OCDE; pues si no hubiera obligado celebrar los CDI con el fin de hegemonizar el criterio de residencia, las empresas multinacionales, y sus asesores, no hubieran utilizado los mismos para realizar una doble no imposición.

Sin perjuicio de ello, la OCDE ahora quiere solucionar el problema de la doble no imposición y ha señalado como principal culpable de la doble no imposición a la falta de actualización, lagunas o vacíos legales en los ordenamientos y políticas fiscales de los estados.

Según la OCDE esto ha contribuido que las empresas usen el CDI para no pagar tributos.

Por tanto, nuevamente la OCDE despliega toda su influencia y relevancia para que los estados adopten ciertos instrumentos no vinculantes denominados BEPS (del inglés *Base Erosion and Profit Shifting*), con los cuales se pretende anular este tipo de planificación fiscal y con ello, evitar la doble no imposición; consolidando el principio de fuente residencia.

En ese sentido, en la actualidad entidades como la OCDE o similares, fueron constituidas para proponer una agenda global; sustentándose en la relevancia de sus miembros o de alguna manera de ciertos sectores de producción que controlan; esto con el fin de llegar a acuerdos en la manera de regular o establecer ciertas políticas fiscales y en ese efecto, hacer que los ordenamientos normativos de los estados miembros o no miembros se alineen a estas propuestas o acuerdos.

En ese orden de ideas, cierta parte de la doctrina o cierta corriente propugna o avizoran que la regulación de los ordenamientos normativos tributarios en el futuro, se regularán a la luz de acuerdos y compromisos asumidos ante una organización internacional como la OCDE o similares, esto con el fin uniformizar la carga fiscal en los ordenamientos normativos y coadyuvar a la circulación de capitales.

Es decir que estamos ante un cambio de paradigma en la regulación del tributo y con ello, de la reserva tributaria aparentemente.

No obstante, mientras haya soberanía estatal y esta no evolucione a algo más magnánimo como consecuencia de la voluntad popular representada en el

estado, vamos a tener un conflicto jurídico serio; puesto que el tributo y con ello, la reserva tributaria es una manifestación de representación democrática.

En ese sentido el tipo de despliegue que realizan este tipo de entidades no estatales pretenden, de alguna forma, globalizar la técnica y la teoría jurídica tan consustanciada a la reserva tributaria y a su consustanciación a la idea de tributo-soberanía.

Por tal razón, parte de la doctrina de manera ligera habla del uso de instrumentos no vinculantes, sin reflexionar que estamos empezando a entender nuestras normas estatales sobre la base de premisas que no tienen nada que ver con nuestras normas y por tanto, estamos haciendo analogía y peor aun aplicando instrumentos no vinculantes ajenos a nuestra realidad jurídica en una clara descontextualización.

Finalmente sostenemos que el principal problema es que los estados están pretendiendo aplicar instrumentos no vinculantes expedidos por organismos e instituciones internacionales que tiene sus propios intereses y necesidades ajenas al estado y en ese sentido, la adopción por parte de estos últimos se realiza de manera apresurada sin reflexionar en el contexto en que estos se expiden, sin considerar su propia realidad estatal.

3.11. Otros tipos de contextualización de instrumentos no vinculantes

De manera similar algunos estados pueden de manera unilateral adoptar ciertos instrumentos no vinculantes a sus propios ordenamientos normativos.

Esto producto de las prácticas aceptadas por la mayoría de ciertos grupos o entidades que para el estado se vuelven relevantes, pues coadyuvan a sus fines.

Como es el caso de la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, por sus siglas en inglés).

Cabe indicar que la elaboración de las NIIF se promulga por un ente privado denominado *International Accounting Standards Board* (IASB, por sus siglas en inglés); entidad que establece estándares de reconocimiento, medición, presentación e información sobre transacciones y hechos económicos que afectan a las sociedades y que se expresan en sus estados financieros.

En ese sentido los estados disponen el uso de la NIIF para la elaboración de los estados financieros de las entidades constituidas o que realicen actividad comercial o financiera en sus territorios; así como para relaciones financieras de los sectores empresariales público y privado.

Esta adopción de la NIIF, responde a una necesidad por utilizar un lenguaje financiero uniforme y acorde al uso del mercado global y convertirse en un centro de inversión de capitales extranjeros, lo que dinamiza su economía.

Partiendo de ello, si los Estados se desentendieran de la NIIF perderían atractivo como un centro de inversiones de capitales extranjeros; puesto que estarían hablando un lenguaje financiero distinto.

Ahora bien, si bien la NIIF es expedida por una entidad privada como la IASB, la necesidad de captar capitales y el atractivo de las NIIF para ello, hacen que los estados las adopten.

En consecuencia, la NIIF a pesar de ser instrumentos no vinculantes y tener en su redacción un arquetipo distinto a las normas estatales, son adoptadas por los estados para complementar cierta regulación e interpretación en la norma estatal puesto que su uso es generalizado y aceptado no solo fuera de sus territorios, sino dentro del suyo también; no obstante, esta adopción se hace de manera soberana y no producto de una imposición.

Por otro lado, también puede presentarse la adopción de un instrumento no vinculante producto de una imposición forzada, la cual vulnera la soberanía estatal de los estados y los ordenamientos normativos de estos.

Obviamente, nos referimos al caso de la imposición del *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA por sus siglas en inglés) impuesta por los Estados Unidos de Norteamérica.

En cuestión la FATCA demanda a todas las instituciones financieras fuera de Estados Unidos de Norteamérica que suscriban convenios y con ello, se obligue a informar a la *Internal Revenue Service* (IRS en sus siglas en inglés) es decir a la Administración Tributaria de los Estados Unidos de Norteamérica de todo vínculo respecto a depósitos, movimientos o inversiones de ciudadanos norteamericanos en entidades bancarias fuera de los Estados Unidos de Norteamérica.

La FATCA es el mejor ejemplo por antonomasia, de un instrumento no vinculante impuesto por la fuerza. Produciéndose obligatoriedad en su implementación por parte de otros estados en contra de su soberanía.

En ese sentido la implementación de la FATCA es producto de la primitiva razón de la fuerza, de un país que aprovecha su relevancia en la economía global

e impone la adopción de la FATCA a otros estados, bajo la sutil amenaza de aplicar sanciones a ciertas entidades bancarias o financieras residentes en sus territorios.

En ese contexto la FATCA demanda que, si las entidades bancarias residentes en otros estados no cumplen con entregar la información requerida al IRS, serán sancionadas con la prohibición de realizar negocios con los Estados Unidos de Norteamérica además de una retención del 30% de sus transferencias de rendimientos y otros conceptos provenientes de esos activos en el exterior. Demandas que como es obvio prendieron las alarmas de todos los gremios bancarios y financieros fuera de los Estados Unidos de Norteamérica.

El efecto de la FATCA produjo la demanda, por parte de los gremios bancarios o financieros hacia los estados donde estos residían, solicitando la adaptación de los ordenamientos normativos a lo dispuesto por la FATCA o caso contrario dejarían de operar en esos estados.

En esa medida, la reacción de los gremios era razonable y en algún caso contradictorio; puesto que en muchos estados la FATCA vulneraba derechos constitucionales o legales como el secreto bancario, el secreto tributario, entre otros.

Por otro lado, más allá de los intereses de los particulares también se encontraba el interés propio de los estados que concluían que estas reglas de juego, también afectaban a los bancos estatales y por tanto, ante la negativa de adoptar la FATCA, afectaría a estos en materia de índole social, política y económica.

En ese sentido en este último caso la obligatoriedad de adoptar los instrumentos no vinculantes, devienen de una imposición contra la voluntad de los estados soberanos.

Finalmente, si bien es cierto que la FATCA no afecta a la reserva tributaria, no se puede obviar que afecta a la soberanía estatal y en ese sentido, nos cuestionamos si en un futuro un instrumento similar podría incidir de la misma forma en la reserva tributaria. Al menos la FATCA demuestra que en la actualidad es posible tal imposición, la cuestión es saber si algún día podrá recaer en la reserva tributaria, lo que eclipsaría los fundamentos sobre los que se cimienta el Derecho mismo.

3.12. Reserva tributaria y soft law

3.12.1 Riesgo en la reserva tributaria por descontextualización

Los instrumentos no vinculantes en materia fiscal, por lo general, se expiden principalmente para dar solución a cuestiones económicas respecto a la circulación de capitales en el marco de un mercado global.

Por ello se pretende que los ordenamientos normativos y las políticas fiscales de los estados, se ordenen a cierta hermenéutica fiscal global.

Sin embargo, para efectos del Derecho estas cuestiones económicas le son impertinentes; pues los efectos jurídicos que inciden en estos se ejercen acorde a la soberanía estatal.

En ese resultado cabría cuestionarnos, si para el derecho estas cuestiones económicas le son impertinentes, ¿cómo pueden los instrumentos no vinculantes hacerse relevantes o producir cierta vinculación?

Se debe señalar que la obligatoriedad de los instrumentos no vinculantes es política y moral, más no jurídica; esto en razón que los estados son soberanos y en ese sentido, son independientes para regular sus ordenamientos y políticas fiscales acorde a sus intereses y necesidades; teniendo como limite la soberanía estatal de otro estado.

Por ello los instrumentos no vinculantes no pueden generar obligaciones tributarias y por tanto no crearían, modificarían o derogarían hipótesis de incidencia; no afectarían a la reserva tributaria.

No obstante, lo que hace que estos instrumentos no vinculantes cobren cierta relevancia o vinculación para los estados, radica en la demanda de liberar la circulación de capitales en el mundo, bajo reglas fiscales homogéneas a requerimiento de ciertos estados y/o entidades no estatales, denominados países centrales que tienen una posición relevante en la economía mundial, frente a otros estados denominados países periféricos.

Asimismo, este requerimiento recibe cierta correspondencia por parte de los países periféricos, que son dependientes de la inversión de los capitales provenientes de los países centrales.

Por tanto, los países periféricos deben adoptar en sus ordenamientos normativos y políticas fiscales, los lineamientos dispuestos por estos instrumentos no vinculantes.

Cabe cuestionarnos si esta adopción de instrumentos no vinculantes entra en cierto conflicto con la naturaleza del fuero parlamentario y la de su rol como representantes elegidos mediante el voto popular. Siendo un ente diseñado para debatir, ciertamente un fuero más pensante, pero más lento al momento de llegar a acuerdos.

En ese argumento, cierta parte de la doctrina señala que la adopción de instrumentos no vinculantes en los ordenamientos normativos y políticas fiscales de los estados se realiza de manera precoz y sin mayor reflexión en cuanto a su contextualización; comprometiendo de cierta manera la concepción de la reserva tributaria, tan vinculada a la concepción de tributo-soberanía.

Este tipo de legislación paralela es lo que en doctrina se ha denominado *backdoor rules*, que es una regulación sin intervención directa del Parlamento, sino mediante la influencia de ciertos aspectos exógenos a este, como pueden ser económicos, políticos, morales entre otros.

En ese aspecto el *backdoor rules* por lo general, se desarrolla a través de funcionarios que no responden ante sus parlamentos y/o tienen funciones distintas al Parlamento; como suelen ser las Administraciones Tributarias, los Ministerios y/o funcionarios de gobierno respectivamente.

Cabe señalar que es una práctica común que los gobiernos de turno sean los interlocutores con los entes que expiden y/o establecen ciertos instrumentos no vinculantes en materia fiscal y por lo general, son estos los que llevan el argumento favorable para adoptar estos instrumentos no vinculantes.

Por ello cierta parte de la doctrina sostiene que la técnica legislativa del Parlamento y con ello, la reserva tributaria delegada por lo general a estos es rebasada o descontextualizada de su razón de ser, lo cual representaría un déficit democrático y una flexibilización de cierta soberanía.

En ese sentido podría sostenerse, como señala parte de cierta doctrina, la posición en que persiste una residual degradación del concepto de soberanía y probablemente de la reserva tributaria.

Esto al relativizarse el debate parlamentario fuera de su seno, producto de ciertas influencias políticas y morales, vinculadas a la hermenéutica fiscal global.

Sin embargo, nosotros resaltamos que si bien parte de cierta doctrina tiene una posición legítima en cuanto a la adopción de instrumentos no vinculantes, también es cierto que es una práctica común que los estados adopten en sus ordenamientos normativos y políticas fiscales, modelos o experiencias realizadas en otros entes estatales y no estatales, incluyendo a los instrumentos no vinculantes.

En esa experiencia, los estados pueden regular sus ordenamientos y políticas fiscales inspirándose en los ordenamientos de otros estados y por qué no, de ciertos instrumentos no vinculantes.

Por ello, *prima facie*, podemos considerar que no existe ninguna incompatibilidad que los ordenamientos normativos y políticas fiscales se regulen tomando en cuenta la experiencia normativa y política fiscal de otros estados o entidades no estatales, incluyendo a los instrumentos no vinculantes; teniendo en

cuenta que esta manera de regulación se realiza de manera soberana; pues siempre responderá a una voluntad estatal.

Sin perjuicio de lo señalado anteriormente, debemos advertir que esta justificación no es compatible del todo y que debe ser medida en su aplicación; puesto que no se puede negar que de cierta manera los estados están trasladando su propia técnica y teoría jurídica, a la técnica y teoría jurídica de un ente estatal o no estatal distinto al suyo y, en ese mismo efecto, a una realidad jurídica, económica y social igualmente distintas.

En ese argumento cuando los estados adoptan formulas legislativas y/o instrumentos no vinculantes de otros entes estatales o no estatales, están trasmutando una realidad social, económica y jurídica distinta a la suya.

Por tanto, esta adopción no resultaría efectiva producto de una descontextualización de dos realidades distintas, concerniente del que expide los instrumentos no vinculantes, como de quien los adopta y aplica.

Por ello si bien sostenemos que no existe ninguna incompatibilidad para regular los ordenamientos normativos y políticas fiscales de los estados, tomando en cuenta la experiencia normativa y política fiscal de otros estados o entidades no estatales, incluyendo a los instrumentos no vinculantes, esta no se puede hacer de manera mecánica, sino que esta actividad no debe escapar de la técnica legislativa del Parlamento, la que deberá contextualizarlo a su propia realidad jurídica, económica, social y a la luz de su propia técnica y teoría jurídica.

En consecuencia, en cuanto a la regulación de tributos a la luz de instrumentos no vinculantes, no existe una crisis que afecte a la reserva tributaria;

sin embargo, la regulación que se realice en materia fiscal debe partir de la técnica legislativa del Parlamento, la que deberá contextualizarlo a su propia realidad jurídica, económica, social y a la luz de su propia técnica y teoría jurídica; ello considerando los presupuestos de forma y fondo delimitados por la reserva tributaria.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, no podemos dejar de mencionar el Informe del 2015, de la Acción 1 del Plan de acción contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios (BEPS) que indican los desafíos en materia de fiscalidad producto de la digitalización de la economía como una de las principales áreas que requieren atención; la cual evidentemente ha cobrado mayor énfasis por la pandemia del COVID-19; situación que no ha sido ajena a la ONU, entidad que también ha realizado una propuesta sobre como gravar la economía digital.

Ahora bien, en cuanto a la economía digital la diferencia es muy grande entre la propuesta de la OCDE y la ONU; aunque es importante resaltar que ambos, en esta materia, reconocen la potestad tributaria de los estados, es decir la de fuente y residencia y, en ese sentido la jurisdicción mercado; por ello, hay consenso respecto que si bien no hay presencia física, pero el servicio o bien se vende mediante internet a una jurisdicción, donde se consume el bien, se resuelve que esta jurisdicción, donde no se tiene presencia física, tendrá potestad tributaria para gravar esa renta, esto es un punto en común importante porque se deja de lado la preeminencia del principio de residencia, en cuanto a los servicios digitales; lo que evidencia que estamos ante un cambio de paradigma fiscal.

En ese sentido, por ejemplo, si una empresa que venden servicios de transmisión de películas por streaming en el Perú, donde los consumidores de esta jurisdicción pagan mediante medios digitales, se reconoce que el Perú tendrá derecho a gravar esta operación, en ese sentido tanto en la OCDE y la ONU hay consenso; aunque se debe resaltar que no se está dejando de lado el principio de residencia del todo.

La diferencia de las propuestas está en la base imponible. Es decir ¿cómo se cuantifica la base imponible? la posición de la OCDE reconoce a la jurisdicción mercado, es decir la del consumidor, que tiene derecho a una ganancia residual.

No obstante la OCDE propone como se debe establecer, resolviendo que primero se debe establecer ¿Cuál sería la ganancia que obtendría esta empresa en un marco de precios de transferencia? y ¿Cuáles son las ganancias normales que obtendría esta empresa desde el estado de residencia? una vez respondida esta cuestión; la OCDE propone que el excedente que resulte de esta ganancia, la OCDE la denomina “ganancia residual”, es lo que se le va asignar a la jurisdicción mercado o los países consumidores; sin embargo, el proyecto de la OCDE no asigna el total de esa ganancia residual, sino que la OCDE propone una partición de esta ganancia residual; es decir, que a esta ganancia residual se le aplica un porcentaje, el cual tampoco está definido cuál va a hacer, pues actualmente se está conversando para llegar a consensos; no obstante, en el documento de trabajo de la OCDE se da un ejemplo de cuál podría ser este porcentaje, señalándose que sobre la ganancia residual solo se otorgará un 20% a la jurisdicción mercado.

Por otro lado, el de la ONU no hace segmentación, reconoce toda la renta que obtenga esa empresa en la jurisdicción mercado, es decir el cien por ciento va hacer la base imponible para esta; y se determinará mediante el análisis de los estados contables consolidados.

Ahora bien, la presente investigación no tiene la intención de entrar en detalles de cómo se realizara la asignación o distribución de las ganancias y la aplicación de rentas, tanto de países centrales como de los periféricos, lo sustancial de lo presentado en cuanto a la economía de los servicios digitales radica en la propuesta de la OCDE sobre la economía digital, pues es muy compleja; pero hay que aclarar que más allá de esta complejidad, quedan muchas cosas pendientes aún por acordar; sin embargo, se estima que a mediados del 2021 debería haber un acuerdo alcanzado o consensuado.

Lo sustancial de la propuesta de la OCDE, es el Pilar 1, el cual propone un tributo para las empresas de economía digital, puesto que procura encontrar una jurisdicción donde a estas empresas se les van a determinar una base imponible y luego se va a asignar a todos los países donde se consumió un porcentaje residual; para ello, el estado central y los estados residuales donde se determinará el tributo a pagar y distribuir, ya no lo van hacer con sus leyes locales; puesto que, necesitaran un acuerdo internacional, entonces este acuerdo no es para distribuir solo potestades tributarias, sino que es un acuerdo para decidir quién va a determinar el impuesto y quien lo va recolectar a nombre de los demás; es un tributo construido más allá de los propios acuerdo de competencia de los países, pues ahora se propone la construcción de un tributo en cual todos los países involucrados deben participar.

En ese orden de ideas, la OCDE necesita un acuerdo multinacional, en cambio la propuesta de la ONU es distinta, pues ellos proponen agregar un artículo al convenio de la ONU, con el fin de otorgar a los países la facultad de realizar de manera voluntaria una negociación bilateral para decidir si incorporan ese artículo; en cambio, la propuesta de la OCDE es inevitablemente internacional, en ese sentido, el Pilar 01 no funciona si no hay un acuerdo multinacional, en cambio la posición de la ONU es mucho más viable.

En ese sentido, es importante considerar que la propuesta de la OCDE, en cuanto al Pilar 1 para gravar la economía digital, establece un acuerdo internacional para construir una regla de asignación de las ganancias de las transnacionales digitales en los países, según criterio de asignación por sus servicios digitales automáticos o sea bien por su presencia significativa en los países; lo que evidencia una abstracción del poder tributario estatal, para reconstruir un modelo internacional, mediante un acuerdo, con el fin de crear un tributo por entre países; lo que en ese sentido haría perder vigencia a la reserva tributaria tal como la conocemos en este caso.

No podemos dejar de mencionar, en cuanto al Perú y otros países en vía de desarrollo que el impacto de BEPS es, desde el punto de vista particular de la presente investigación, desfavorable porque se está trayendo un problema y debate de BEPS sin pensar *prima facie* si este problema y debate se ajusta a nuestra realidad económica, social, jurídica y a nuestro contexto; es decir analizar y reflexionar si BEPS está realizada a nuestra realidad y problemática.

Entiéndase que los países en vía de desarrollo deben partir por cuestionarse ¿Qué problemas de BEPS tenemos nosotros? ¿Hay alguno de estos problemas en mi país?, porque el problema de BEPS fue concebido desde un enfoque global de los países de primer mundo o países centrales, respecto a sus propios problemas, y por ello se realiza desde el enfoque de estos países centrales y no los nuestros. Por tanto la nuestra realidad no la debemos buscar en países de primer mundo o de organismos internacionales, los debemos buscar en nuestra propia realidad.

Finalmente, desde otro enfoque, se debe señalar que distinta sería la situación de la adopción de instrumentos no vinculantes, a razón de ser miembro de una organización o institución internacional o por medio de la suscripción de un tratado; puesto que las obligaciones y derechos a los que se sujetarían los estados sí serían vinculantes y producirían efectos en la propia técnica y teoría jurídica de los estados, afectándose de este modo la técnica legislativa del Parlamento y con ello, a la reserva tributaria tan vinculada a la concepción de tributo-soberanía.

3.12.2 Crisis de la Reserva tributaria vía la interpretación

La interpretación es un proceso de creación sustentado en el conocimiento humano y tiene por objeto explicar el sentido de algo; en nuestro caso al tributo, entendido como norma tributaria.

En correlación a lo manifestado, el profesor Tarsitano (2003) señala en cuanto a la interpretación de las normas tributarias que son:

Un proceso, que procura entender el contenido de la hipótesis de incidencia, predicada en el texto legal, y que se traduce en la acción cognoscitiva, destinada a desentrañar la literalidad que objetiva el espíritu del legislador para llegar a construir la norma que se integra, de manera sistemática, en el resto del ordenamiento jurídico (pp.411-412)

Ahora bien, la Constitución es una regla de validez y por tanto valida la interpretación que se haga del tributo; por consiguiente, ante una pluralidad de interpretaciones siempre se deberá preferir la que sea más conforme a los fines de la Constitución.

Por tanto, la interpretación del tributo siempre debe procurar por encontrar el sentido de la hipótesis de incidencia y con ello el hecho imponible; entendiéndose por establecer qué se está grabando con el tributo, a la luz de los valores constitucionales.

De igual modo la labor interpretativa faculta al intérprete al uso de otras fuentes del conocimiento y, en esa medida, admite el uso de los instrumentos no vinculantes como fuente interpretativa; puesto que, no se puede negar que estos contienen conocimientos en determinada materia.

Por otro lado, la labor interpretativa implica el criterio de aplicar una prevalencia de determinadas fuentes, por ejemplo, la prevalencia de la legislación, de la jurisprudencia, de la doctrina de los tribunales administrativos y judiciales, así como la doctrina privada o la costumbre según corresponda.

No obstante, se debe advertir que no existe impedimento para aplicar un criterio de excepción al uso de la prevalencia de fuentes; sin embargo, esta excepción deberá estar motivada en derecho.

En correlación a ello, el profesor Duran (2014) señala que “La interpretación será considerada como autentica cuando la realiza el legislador, jurisprudencial cuando lo hace el juez y doctrinal cuando lo plantea la administración y/o los privados (según fuese el caso)” (p.50)

En vista que los instrumentos no vinculantes no son nomas estatales, ni jurisprudencia, ni doctrina de los tribunales administrativos y judiciales, podrán estimarse como un “argumento adicional” de apoyo a la interpretación ya realizada a la base de la interpretación estatal o también como una fuente de referencia no vinculante (Sánchez, 2012); por lo que los instrumentos no vinculantes ante las fuentes de Derecho, podrán presentarse en una categoría similar a la doctrina de los privados.

Asimismo, pero no menos relevante, los instrumentos no vinculantes también pueden ser fuente interpretativa vinculada a la costumbre según fuese el caso, entendida esta última como bien refiere el maestro Carnelutti (2006) al señalar que:

El nombre de consuetudinarias conviene a leyes o reglas naturales, en cuanto que las relaciones, cuya constante repetición constituye regla, se establecen entre actos humanos, por tanto, la regla o ley consiste en que los hombres suelen hacer seguir una cierta conducta ante otra cierta conducta (p.68)

En ese contexto de argumentos es el profesor Rubio (2014) el que mejor alude a la costumbre de los instrumentos no vinculantes desde el enfoque de la contabilidad como fuente de derecho interpretativa, con incidencia en lo tributario:

En materia de derecho tributario, elemento fundamental para la aplicación de determinado impuesto, como el que grava a la renta, es el conjunto de procedimientos contables a los que los propios especialistas en la materia llaman «procedimientos contables generalmente aceptados», como puede desprenderse invariablemente de cualquier informe de auditoría (...) en efecto las prácticas contables son costumbres. A veces han quedado estatuidas en normas legislativas (como las que provienen de su ejecución presupuestal), pero en la mayoría de los casos constituyen verdaderas costumbres con un importante valor jurídico (...) En otras palabras, los mecanismos contables permiten la existencia de una costumbre (pp. 192-193)

Por tanto, resaltamos que no es incompatible el uso de los instrumentos no vinculantes como fuente interpretativa del tributo, entendida como norma tributaria; pero reiteramos que será de manera complementaria a la interpretación ya realizada a la base de la interpretación estatal.

Por ello, los instrumentos no vinculantes como fuente interpretativa no pueden generar obligaciones tributarias y por tanto por sí mismo no podrán crear, modificar o derogar una hipótesis de incidencia.

Por otro lado, parte de la doctrina ha señalado que el uso de instrumentos no vinculantes como fuente para la interpretación normativa ha puesto en crisis a esta última. En ese argumento el profesor Duran (2015) advierte que:

En concreto, asistimos hoy a una crisis de la norma jurídica estatal por efectos de la crisis del lenguaje, por todos lados la norma aparece como receptora de múltiples interpretaciones posibles y los intérpretes generan un nivel de pluralidad interpretativa que preocupa en términos de seguridad jurídica (pp.51-52)

En ese tenor por un lado sostenemos que la crisis de la norma jurídica estatal no radica en el uso de instrumentos no vinculantes, sino que esta parte por un problema de lenguaje, en la norma estatal misma, y por otro lado en la calidad del intérprete.

En esa misma línea argumentativa los profesores Gamba y Checa (2012) advierten de las deficiencias en el lenguaje de las normas estatales peruanas que influyen en la crisis de la norma estatal, al señalar que “Nuestro código tributario no contiene una definición de “base imponible”, pese a que se refiere a la misma como base para el cálculo del tributo” (p.109)

Asimismo el profesor Gálvez (2014), desde la experiencia peruana, señala esta problemática poniendo énfasis en la producción interpretativa peruana en cuanto a su falta de uniformidad y celeridad al momento de usar los instrumentos no vinculantes por parte de los intérpretes, señalando que:

En la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y en múltiples consultas absueltas por la Administración Tributaria, se ha considerado que para la construcción de la base imponible del Impuesto a la Renta debe tenerse en cuenta los principios contables y las reglas contenidas en la NIC´S (actualmente Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF´S) Sin embargo, a esta

conclusión se ha llegado sin un análisis profundo, casi en forma automática, como si se tratara de algo natural, que de suyo es como debería ser (p.48)”

De igual manera, el profesor Duran (2015) expone la problemática de la Administración Tributaria peruana en cuanto al uso de instrumentos novinculantes, como insumo interpretativo de la norma estatal, señalando que:

De una revisión de esos pronunciamientos institucionales de SUNAT podemos llegar a la conclusión de que esta entidad no mantiene un patrón constante respecto al uso de las normas contables como fuentes interpretativas de las normas tributarias y, lo que es más sorprendente, no tiene claro el tipo de fuente que se trata. De hecho, se puede ver que en algunos casos la SUNAT usa las normas contables de manera directa sin señalar la razón para hacerlo, en otros lo hace refiriendo que ello se enmarca en lo señalado en la citada Norma IX del Título Preliminar del CT, e incluso hay casos en las normas contables no son usadas por la Administración Tributaria pese a tratarse de disposiciones tributarias con evidente raigambre contable (p.51)

Advirtiendo esta situación de crisis en la norma estatal el profesor Bravo (2014) nos sugiere, en cuanto al uso de instrumentos no vinculantes, que debemos partir por la siguiente consideración:

Son la Ley, el Reglamento y la jurisprudencia, las fuentes del Derecho Tributario que reconocen, como punto de partida para la determinación del Impuesto a la Renta Empresarial, a los Estados Financieros elaborados en base a las NIIF (...) Sin embargo no significa en absoluto que los ajustes contables, y el reconocimiento de ingresos en el estado de resultados- cuando no se ha derivado

de transacciones con terceros- deben ser reconocidos como “renta gravada”, salvo que la Ley reconozca tal condición a hechos o situaciones que no fluyen de dichas transacciones. A tal efecto, se estará a la definición de “renta” consagrada en el texto legal (p.268)

En ese aspecto a lo aludido por el profesor Bravo, se debe sostener lo que hemos señalado en la presente investigación respecto que el uso de instrumentos no vinculantes es viable para fines interpretativos; no obstante, su uso debe ser complementario a la interpretación ya realizada a la norma estatal.

En ese mismo orden de argumentos el profesor Duran (2014) resuelve que el uso de instrumentos no vinculantes no puede realizarse directamente para interpretar la norma estatal, sino que admite su uso de manera que viabilice de manera complementaria la interpretación de la norma, señalando que:

En la práctica y nos parece que, de manera incorrecta, los instrumentos de soft law han sido introducidos al derecho nacional por la vía de la interpretación por parte de los órganos administrativos y, en su caso, por los órganos que administran justicia (...) Es verdad que (...) bajo nuestra perspectiva, si un instrumento no tiene fuerza vinculante, entonces en realidad no tiene la naturaleza de regla jurídica del Derecho Tributario. Así, entonces, la reserva de ley, tan presente en el fenómeno tributario, impediría que este tipo de instrumentos sea directamente aplicable (pp.104-105)

En consecuencia, el uso de instrumentos no vinculantes para fines interpretativos de la norma estatal entendida esta como tributo, debe ser concebido como una excepción y no como una regla.

Por otro lado, dado que los instrumentos no vinculantes no son derecho, deben ser aplicados de manera complementaria a la interpretación ya realizada sobre la norma estatal; no obstante, se debe resaltar que en cuanto al tributo esta interpretación deberá delimitarse a los presupuestos de forma y fondo contenidos en la reserva tributaria.

Finalmente, si tenemos en cuenta que desde un enfoque constitucional del Derecho el ejercicio de interpretar, es un ejercicio equiparable a recrear el Derecho. La crisis en la norma jurídica estatal, entendida como tributo, por efectos de la crisis del lenguaje y la calidad de los intérpretes puede devenir en una crisis de la reserva tributaria; puesto que, una incorrecta aplicación podría devenir en la creación de obligaciones tributarias no contempladas en la norma estatal y por tanto crear, modificar o derogar hipótesis de incidencia y con ello, afectar a la reserva tributaria.

3.12.3 El procedimiento integrador

Como hemos sostenido la regulación que se realice en materia fiscal debe partir de la técnica legislativa del Parlamento, la que deberá regular el tributo a su propio contexto jurídico, económico y social. Aplicando así, su propia técnica y teoría jurídica al uso de instrumentos no vinculantes.

Asimismo, deberá cumplir los presupuestos formales y de fondo delimitados por la reserva tributaria y en ese efecto, también, cualquier resultado interpretativo.

En esa medida algunas legislaciones, como la peruana, han integrado a su sistema normativo fiscal un procedimiento integrador de instrumentos no

vinculantes mediante la norma estatal; lo que a fin de cuentas deviene en una normativización de estos instrumentos en la norma estatal.

En ese tenor el procedimiento integrador buscaría consustanciar la *ratio legis* de la norma estatal con la “*ratio*” de estos instrumentos no vinculantes, para complementar la interpretación de cuestiones tributarias; como se aprecia respecto al uso de instrumentos no vinculantes en materia de Precios de Transferencia, CDI, BEPS y NIIF.

De suyo se hace que el uso de un procedimiento integrador en la norma estatal, produce que los instrumentos no vinculantes se vuelvan vinculantes; a causa de estar integrados o referidos mediante la norma estatal de manera total o parcial, respectivamente.

Ahora bien, consideramos que el procedimiento integrador en la norma estatal solo reconduce al intérprete a utilizar determinado instrumento no vinculante, ahora vinculante para su ejercicio interpretativo y con ello descarta otros instrumentos no vinculantes, con el fin de coadyuvar a encontrar el sentido de la norma tributaria.

En ese sentido el intérprete, sea mediante este procedimiento integrador o no, esta ineludiblemente obligado a realizar un ejercicio interpretativo de manera complementaria a la interpretación ya realizada desde la misma norma estatal y dentro de las delimitaciones de forma y fondo contenidos en la reserva tributaria; esto a fin de no recrear el tributo a supuestos no contemplados.

De igual modo este procedimiento integrador, tampoco soluciona los problemas del lenguaje en la norma estatal y de la calidad de los intérpretes y

tampoco, es una solución a la falta de descontextualización en aplicar o referir un instrumento no vinculante.

Por tanto, sostenemos que este tipo de referencias contenidas en la norma estatal por parte del legislador es solo instrumental y en ese sentido, dado la materia que pretende instrumentalizar debería ser una regla excepcional y de un carácter de última *ratio*, para establecer el sentido de la norma.

Por estas razones siempre será preferible que el legislador al momento de regular en materia fiscal cubra por lo menos de manera conceptual, ciertos términos contenidos en el tributo que coadyuven a su entender su sentido y con ello, evitar recurrir al uso de instrumentos no vinculantes.

En consecuencia, a causa del uso de este procedimiento integrador nos cuestionamos si la combinación de dos sintaxis distintas en una sola, es decir en la norma estatal configuraría un oxímoron normativo.

En ese tenor los instrumentos no vinculantes son referidos al sistema normativo sin considerar, por parte del legislador, que estos se estructuran desde una realidad social, económica y jurídica distinta a la del ordenamiento normativo, la cual está estructurada desde una realidad jurídica estatal.

Por ejemplo, nos cuestionamos si es que el legislador ha tenido en cuenta que las NIIF son elaboradas por un ente particular como la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Board* o IASB por sus siglas en inglés) y en ese argumento, si se ha considerado que los pronunciamientos de la IASB parten desde su propia realidad, su propia hermenéutica contable y su propio contexto; muy distinto a la realidad del

legislador. En esa misma línea de pensamiento, cabría igual cuestionamiento respecto al uso de instrumentos no vinculantes expedidos por la OCDE, ONU, FMI, entre otros.

Ahora bien, esta situación sería distinta si es que, como hemos señalado, el estado es miembro de una organización o institución internacional o ha suscrito un tratado con algún otro estado; puesto que en ese sentido el estado sí quedaría obligado a adoptar en su ordenamiento y política fiscal los acuerdos que se hayan suscrito o acuerdos que devengan posteriormente, según corresponda.

En ese contexto, es que el profesor García Novoa (2015) advierte algunas implicancias en cuanto a la reserva tributaria, sin embargo, lo hace desde el caso o la experiencia española señalando que:

Así no conviene olvidar que el Derecho de la Unión Europea ha asumido los criterios contables, dotándole de la fuerza jurídica vinculante propia del ordenamiento comunitario. Es el caso del Reglamento (CE) N.º 1606/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. El artículo 2 del reglamento 1606/2002 considera normas internacionales de contabilidad las *international Accounting Standards*-las, la *International Financial Reporting Standards* (IFRS) y las interpretaciones conexas (interpretaciones del SIC-IFRIC). Determina, por tanto, la obligatoriedad de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS/IFRS) para todas las sociedades con cuentas consolidadas si sus valores mobiliarios estuvieran admitidos a cotización en mercado reglamentario de cualquier estado-miembro (art. 4º). La Normatividad comunitaria se completa con el Reglamento 17245/2003 que adopta un conjunto de normas

internacionales de contabilidad y de la Directiva 78/660CEE, conocida como Cuarta Directiva.

Por un lado, la existencia de principios contables contenidos en estas disposiciones va a tener indudable proyección en la configuración de ciertos ingresos que integran un elemento reservado a la ley como base imponible de los impuestos sobre la renta empresarial. (pp. 43-44).

De suyo se hace el profesor García Novoa argumenta su posición, desde un contexto y una realidad propia del Derecho Español y por ello, estos problemas y soluciones son para un contexto de la realidad española; por eso advertimos que copiar soluciones que se realicen para un sistema normativo distinto al nuestro, es una mala práctica y poco conveniente; salvo que se realice esto contextualizándolo a nuestra propia realidad y según sea compatible con ella.

En ese aspecto se debe entender que el sistema jurídico español no solo tiene su propia realidad jurídica, sino que además es parte de la Comunidad Europea y por tanto, la contextualización de su realidad tiene que amoldarse a esta realidad comunitaria a la que de manera soberana se ha sometido; de suyo se hace que es una realidad muy distinta a la peruana.

En suma, el profesor español señala que el problema que afecta a la reserva tributaria española es producto de la banalización del procedimiento legislativo y la pérdida de centralidad de la ley, por el uso de instrumentos no vinculantes expedidos por la Comunidad Europea y por ciertos, organismos e instituciones internacionales que el Estado Español debe adoptar (García, 2015)

Como se puede evidenciar la problemática descrita por el eximio profesor español es muy distinta a la peruana, así como las soluciones. Por lo que se entiende que cada estado tiene su propia realidad y contexto.

En ese argumento, a diferencia del Estado Español, el Perú no es un Estado sometido a alguna Comunidad o algún organismo o institución internacional que lo obliguen adaptar su ordenamiento normativo y política fiscal a la luz de acuerdos que se puedan llevar en estos últimos; sin embargo el Estado Español sí, pues no solo es parte de la comunidad Europea, sino que, además, es un país miembro de la OCDE; por lo que el contexto y los efectos en cuanto al uso de instrumentos no vinculantes no son iguales entre estos dos estados.

Por tanto, un Estado como el Perú mal haría en copiar formulas legislativas de otros estados o aplicar instrumentos no vinculantes, estructurados desde una realidad distinta a la suya.

Sin embargo, consideramos que estos podrían adoptarse con la condición de que estos se contextualicen a nuestra realidad y para ello, deberá ineludiblemente pasar mínimamente, si quiera, por un procedimiento legislativo y con mayor razón y fuerza en cuanto a lo concerniente al tributo; puesto que, el tributo está sometido y reconducido en su regulación a las delimitaciones de forma y fondo dispuestas por la reserva tributaria.

En ese argumento, se aprecia que se expone al intérprete a una ardua labor interpretativa y con ello a la administración de justicia, que debe realizar una interpretación, procurando en esa labor, no desnaturalizar los elementos esenciales del tributo y con ello, extender o restringir los supuestos de la norma

indebidamente; es decir no recrear la norma de manera restrictiva o extensiva, a supuestos no contemplados en esta; puesto que, estaría creando supuestos que la norma no regulo y por tanto, vulnerando la reserva tributaria.

En suma, el resultado de la interpretación será siempre la norma o el tributo entendida como tal; pero nunca los hechos, pues estos solo son materia de probanza.

Por ello cuando el supuesto de hecho se ha subsumido en la realidad, esta se ha transformado en términos jurídicos a un hecho imponible; y es en esos términos, principalmente, donde radica todo el trabajo interpretativo, que si bien puede aparentar una tarea o labor sencilla no suele serlo en determinados casos.

Para un país como el Perú o similares al nuestro, una aplicación universal y aceptada de los instrumentos no vinculantes como fuente interpretativa para resolver cuestiones jurídicas, está lejos de encontrar un conceso; inclusive sostenemos lo mismo para el caso de países distintos al nuestro, como el español citado anteriormente.

Esto es así, producto de diversos factores vinculados al problema de lenguaje, del intérprete y de la contextualización del uso de instrumentos no vinculantes según la realidad jurídica de cada estado.

En ese aspecto la interpretación en cuanto al tributo y el uso de instrumentos no vinculantes, conlleva un mayor grado de rigurosidad y abstracción por parte del intérprete; puesto que, la interpretación del tributo no solo implica encontrar el sentido de este, sino, además, el cumplimiento de los presupuestos formales y

sustanciales de la reserva tributaria. Caso contrario eclipsarían las bases y fundamentos de la reserva tributaria.

Es por ello por lo que nos afirmamos en sostener que, si bien las fuentes del derecho admiten el uso de instrumentos no vinculantes estas deben aplicarse de manera de complementar la interpretación ya realizada sobre la base de la norma estatal, con el fin de aplicar una adecuada contextualización de nuestra realidad a la luz de estos instrumentos no vinculantes. Puesto que la aplicación de instrumentos no vinculantes devendrá en distintos efectos según el ordenamiento de cada estado.

Se debe entender que es la soberanía estatal la que reconduce todo al Derecho mismo y de igual modo, el Derecho crea su propia realidad, situación de la que no podría escapar el uso de instrumentos no vinculantes, que a pesar que son creados desde el prisma de otra realidad, estos deberán ineludiblemente adaptarse a la realidad en la cual se pretende aplicarlos y no al contrario. En ese mismo argumento si se tiene en cuenta que la reserva tributaria, es un núcleo regulador dentro del sistema jurídico, está tiene una mayor fuerza de atracción para reconducir cualquier regulación o interpretación acerca del tributo.

De igual modo somos de la posición que este proceder interpretativo, es decir el uso de instrumentos no vinculantes, debe ser una excepción y no una regla; puesto que siempre se debe preferir que el derecho se resuelva desde el derecho mismo; aunque para ello las normas deberán estar dotadas de una certitud y contenido suficiente en su regulación lo que, en algunos casos, dada la realidad, podría resultar utópico.

En ese tenor toda interpretación acerca del tributo debe tener como resultado la garantía de auto imposición por parte de la colectividad sobre sí mismas, consubstanciado a su fuente democrática, separación de poderes y protección de derechos fundamentales.

En ese aspecto los instrumentos no vinculantes no pueden por sí mismos ser fundamento interpretativo del tributo; por tanto, solo pueden complementar a la interpretación ya realizada a la base de la interpretación de la norma estatal, debiéndose considerar el contexto de la realidad jurídica a la cual se pretende aplicar.

Caso contrario el tributo no se estaría recreando a la luz de los valores constitucionales o de su sistema jurídico; sino creándose a la sombra de los instrumentos no vinculantes y por tanto, se derrumbarían los cimientos sobre los que sustenta la reserva tributaria, implicando un cambio de paradigma el cual solo podría darse de manera soberana según los procedimientos que demande su Constitución.

En consecuencia, mientras que la reserva tributaria no evolucione a otra realidad jurídica o alguna institución mayor, esta deberá ser un pilar sobre la que se estructure toda creación e interpretación del tributo.

3.12.4 Casuística desde la experiencia peruana

A nivel Administrativo tenemos la Resolución del Tribunal, donde el Tribunal reconoce el uso del concepto de “mejora” desarrollado por la NIC 16; es decir desde la doctrina contable expedida por un ente ajeno al estado. (RTF N° 11792- 2-2008)

En ese efecto es que el Tribunal Fiscal resuelve usar el concepto contable de “mejora”, a pesar de que existe un concepto de “mejora” en el Código Civil peruano. Entiéndase que el Tribunal Fiscal se inclina por tomar una fuente interpretativa como la NIC 16 y desestima una fuente interpretativa consagrada en el Código Civil.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal justifica y motiva su posición, alegando que el concepto de “mejora” contenido en la Ley del Impuesto a la Renta, parte de un desarrollo técnico desde la concepción de la doctrina contable; puesto que, la propia mecánica de la Ley del Impuesto a la Renta inicia desde el resultado financiero, el cual se desarrolla conforme a la NIIF.

Ahora bien, en el Perú la NIIF son oficializadas mediante un proceso llamado “normativización”, el cual implica entre otras cosas, que sean publicadas por el Consejo Normativo de Contabilidad (CNC) que es un órgano adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas del Perú (MEF) y en ese sentido, las NIIF producen cierta vinculación para fines contables las cuales tienen incidencia en lo tributario.

Por ello las NIIF producen cierta obligatoriedad para su uso; sin embargo, esta obligatoriedad está circunscripta a la contabilidad. No obstante, esta obligatoriedad incide en lo tributario, pues como bien ha sostenido el Tribunal Fiscal la misma ley tributaria en general, parte del concepto contable.

Por tanto, consideramos que lo resuelto por el Tribunal Fiscal si se ajusta a Derecho; puesto que mediante el uso de la NIC 16 se está complementando la interpretación ya realizada sobre la norma estatal con el objeto de esclarecer su verdadero sentido.

En ese tenor la labor del intérprete es uniformizar el derecho, pero no las múltiples interpretaciones que recibe la norma, eso es un efecto inevitable. Por ello, se debe utilizar bien los insumos interpretativos y reconducirlos a la luz de su propia realidad jurídica y con ello, encontrar el sentido de la norma en correspondencia con su sistema jurídico; no obstante, como hemos señalado en cuanto al tributo toda interpretación debe ser sometida al prisma de la reserva tributaria.

Asimismo se debe aludir a otra casuística peruana, pero esta vez respecto a lo resuelto por la Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima, en cuanto a la controversia interpretativa que supuso que el Tribunal Fiscal empleará a la palabra “interés”, respecto al artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta (LIR), fundamentándose solo en el contenido de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) número 16 y 23.

En ese sentido la Sala de la Corte Superior resolvió que no es correcto que el Tribunal Fiscal haya empleado a las NIC y NIIF para interpretar la LIR, en razón que no son normas jurídicas, ni son vinculantes, ni son fuentes del Derecho Tributario.

En ese argumento la Sala de la Corte Superior enfatiza en su fundamento Décimo Noveno, que el Tribunal Fiscal recurrió únicamente a la aplicación de las NIC 16 y 23, y el Plan Contable General Revisado (Cuenta 67), a efectos de dotar de significado al término “interés” a que se contrae el segundo párrafo del artículo 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, lo cual implica que para la interpretación

del invocado precepto legal sólo tuvo en cuenta las aludidas reglas, compuestas de técnicas que no constituyen per se normas jurídicas y por ello no tienen la calidad de fuente del Derecho Tributario y de suyo carecen de fuerza vinculante, vulnerando de este modo las Normas III y VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

Teniendo en cuenta que las NIIF son oficializadas por el CNC, reiteramos que su uso se hace obligatorio para efectos de la contabilidad nacional, pero con incidencias en lo tributario.

En virtud de ello las NIIF sí son fuentes interpretativas del Derecho, pues son admitidas como insumo interpretativo por nuestro sistema jurídico; pero el ejercicio de esta interpretación es reconducido por la reserva tributaria, caso contrario se estaría recreando el tributo fuera de las delimitaciones establecidas por esta.

En ese orden de ideas, nada impide que estas normas contables sean utilizadas como insumo interpretativo para complementar la interpretación, ya realizada a la norma jurídica o al tributo, respectivamente.

En consecuencia, no compartimos lo señalado por la Sala en cuanto a lo afirmado en que no son normas, no son vinculantes y menos que no son Fuente del Derecho Tributario.

Cabe indicar, en cuanto que no son Fuente del Derecho Tributario que la Sala es imprecisa, al afirmar que no son fuente de Derecho Tributario; pues el derecho es uno solo y, aparentemente, se estaría afirmando que existen fuentes independientes para cada materia o especialidad normativa, lo cual no es cierto.

En esa medida creemos que ante la falta de una definición propia del término “interés” en la LIR, el Tribunal Fiscal realizó una correcta interpretación al utilizar las NIFF; pues realizó una interpretación para complementar la interpretación realizada a norma tributaria y con ello, utilizó correctamente el método sistemático y el literal de interpretación, con el fin de establecer el sentido de la definición interés que alude la LIR.

CAPÍTULO IV RESULTADO

4.1 De los instrumentos no vinculantes

No existe una definición aceptada universalmente e inequívoca de instrumentos no vinculantes; en ese tenor, ante tantas pluralidades de la concepción o definición de instrumentos no vinculantes, resulta inverosímil abarcar toda la dimensión de este fenómeno, siendo una expresión muy difusa y ambigua en su aplicación.

Sin embargo, resulta que se presentan elementos recurrentes en los instrumentos no vinculantes que nos permiten evidenciarlos; como es el hecho que estos son creados con el fin de ser considerados como insumo interpretativo y/o como insumo para la creación de normas jurídicas; de suyo se hace incluiría al tributo que está sujeto a una reserva tributaria para su regulación, como es el caso peruano.

En esa interpretación, los instrumentos no vinculantes serán aplicados según el contexto de las relaciones internacionales y nacionales de los estados y en ese efecto, los instrumentos no vinculantes no presentan ningún impedimento dada su flexibilidad y poca rigidez.

En correlación a ello, en el ordenamiento jurídico peruano no obra una definición aceptada e inequívoca de lo que se debe entender como instrumentos no vinculantes; no obstante a pesar de ello, es recurrente, sobre todo en materia fiscal que los ordenamientos normativos realicen referencias a conceptos o definiciones desarrollados por ciertos instrumentos no vinculantes con el fin de

coadyuvar y/o complementar el contenido o interpretación de la norma, así como insumo para la regulación normativa.

Por ello, ha sido labor de las instancias jurisdiccionales realizar el desarrollo de la aplicación de los instrumentos no vinculantes que obran en el ordenamiento normativo peruano, el cual como se aprecia no ha tenido un criterio uniforme, es más podríamos señalar que ha sido dispar.

No obstante, el estado peruano no considera baladí el desarrollo de ciertos instrumentos no vinculantes en el ámbito internacional que son de suma importantes, por su relevancia e incidencia en la economía internacional, en un mercado globalizado que produce en el sistema jurídico estatal cierta atracción la cual modifica su conducta y su desarrollo normativo con incidencia tributaria. Por tanto, el estado peruano está expuesto ante diversos instrumentos no vinculantes, llámense a estos: borradores, modelos, recomendaciones, guías, comentarios, directivas, hojas de ruta u otros que son jurídicamente no vinculantes, pero que pretenden y producen cierta atención como insumo interpretativo y de creación normativa y por ende, tienen cierta influencia en el sistema normativo tributario.

En efecto se advierte una mayor presencia de estos instrumentos no vinculantes en la celebración de convenios con incidencia en lo tributario. Como en los casos de los Convenios de Doble no Imposición (CDI), las reglas de Precios de Transferencia y en ese mismo efecto, otros tratados y/o acuerdos que adopta el estado peruano sea mediante gestos y/o actos políticos con el objeto de formar parte o integrarse a la comunidad internacional, en especial de un grupo

de países con relevancia en el mercado internacional, lo cual coadyuvará la recepción de mayores capitales a su mercado nacional.

En esa misma línea interpretativa la integración y por ende, el uso de instrumentos no vinculantes no pasa inadvertido al estado peruano para regular ciertas actividades dentro de su competencia; claro paradigma es la constitución del Consejo Normativo de Contabilidad (CNC), que es un órgano adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas del Perú (MEF), la cual oficializa mediante un proceso de “normativización” las NIIF, acto que produce cierta vinculación de índole contable en el Perú, pero que produce incidencia en temas fiscales, la cual parte su desarrollo desde la contabilidad.

Asimismo se advierte que los intereses de un grupo de países del primer mundo de imponer un tributo a la economía digital, mediante un acuerdo multilateral, confeccionado desde su problemática, debate e intereses propios, pondría en crisis la vigencia de la reserva tributaria y, en ese sentido las bases en la que se fundamentan el derecho tributaria nacional de cada estado.

En ese contexto, resulta que los instrumentos no vinculantes son un factor con el cual los sistemas jurídicos deberán convivir siempre. Si bien en la actualidad su relevancia en nuestros sistemas jurídicos es producto de un mundo cada vez más globalizado e integrado, es igualmente cierto que su vinculación es política y moral más no jurídica; puesto que son incompatibles con la concepción de soberanía estatal, la cual está íntimamente vinculada con el tributo.

4.2 De la reserva tributaria

La reserva tributaria en el Perú está regulada por la Constitución Política del Perú de 1993, específicamente en un título, un capítulo y un artículo, muy importantes como son:

Título III Del Régimen Económico.

Capítulo IV Del régimen tributario y presupuestal.

Artículo 74° principio de legalidad.

Título III Del Régimen Económico, este Título establece el régimen económico por el cual se desarrolla el país, fundamentándose en los principios de la economía social de mercado.

Es en virtud de este régimen, que la reserva tributaria se presenta como un instrumento de absoluta importancia, para el sostenimiento del mismo estado peruano y de las relaciones público-privadas.

Capítulo IV Del régimen tributario y presupuestal, está referido a la potestad tributaria del estado como instrumento recaudador con validez constitucional y con ello, del gasto público. Entendiéndose a la potestad tributaria como una potestad atribuida por la Constitución Política, la cual imparte está a los diferentes entes de gobierno para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos.

Artículo 74° principio de legalidad, establece la manera como se ejercita la potestad tributaria, se crean, modifican, suprimen o exoneran tributos y se distribuye su ejercicio a los entes estatales. Si bien el articulado alude al principio

de legalidad, como hemos señalado, no existe una acepción uniforme y aceptada universalmente del concepto de reserva tributaria; en ese sentido la reserva de regulación del tributo, no estará relegada exclusivamente a una ley; sino a diversas fuentes de producción normativa y con ello a diferentes entes estatales, situación que no escapa del sentido del ordenamiento constitucional peruano.

Por tanto, la reserva tributaria peruana conmina al desarrollo de los elementos esenciales del tributo (aspecto material, personal, espacial y temporal) consubstanciado a los Principios del Derecho y a los valores constitucionales para su validez; implicando el cumplimiento de presupuestos tanto formales como sustanciales.

Por ende, de igual manera, la reserva tributaria peruana consagra a esta con rigidez constitucional. En ese efecto, en la medida que, para modificar ulteriormente la institución de la reserva tributaria, se demanda que haya que superar ciertos obstáculos procedimentales constitucionales, mientras ello no suceda, la reserva en cuestión gozará de una cierta intangibilidad, por ello el sentido de la reserva tributaria peruana tiene un alto grado de voluntad de permanencia.

Finalmente, ya que la reserva tributaria peruana tiene un enfoque de representación democrática, consustanciada al concepto de tributo-soberanía, resulta que en toda interpretación o creación que se realice sobre el tributo, a la luz de los instrumentos no vinculantes, tiene que estar ineludiblemente reconducida a los principios y valores de la reserva tributaria, la cual otorgará validez a estos, al contexto de su propia realidad jurídica, económica y social.

4.3 Analizando los instrumentos no vinculantes y la reserva tributaria

Realizado el análisis y los efectos producto de la interacción de ambas instituciones, los instrumentos no vinculantes y la reserva tributaria, resultaría que no existe ninguna incompatibilidad para regular e interpretar el tributo a la establecido por los instrumentos no vinculantes; no obstante sostenemos y advertimos que esta regulación e interpretación debe estar sujeta siempre a la aplicación de la técnica y teoría jurídica estatal y con ello, reconduciéndose a los propios principios y valores contenidos en la constitución. Esto con el fin de contextualizarlo a su propia realidad jurídica, económica y social a la luz de su propia técnica y teoría jurídica.

En ese sentido los instrumentos no vinculantes no ponen en crisis a la reserva tributaria; pues esta ineludiblemente reconducirá a estos a un acto de manifestación y voluntad soberana y, por ende, a sus propios presupuestos de forma y fondo delimitados por la reserva tributaria y con ello, al contexto nacional del propio estado.

Si bien pareciera que los instrumentos no vinculantes producen una crisis a la reserva tributaria, esta aparente crisis tiene su fuente en el intérprete al momento de aplicar estos; puesto que, se puede ser susceptible de estar recreando la norma a la sombra de los instrumentos no vinculantes y no de la norma misma, lo cual el sistema jurídico concretizado en el ámbito jurisdiccional o legislativo deberá prever y delimitar soluciones para escapar de estos fenómenos con incidencia en el factor humano.

En este punto, debemos señalar la importancia de examinar con sentido reflexivo y crítico la adopción de instrumentos no vinculantes, así como la suscripción de tratados multilaterales que reconstruyan lo que concebimos con reserva tributaria y la constitución unitaria de tributo soberanía.

No obstante, a pesar del resultado en la presente investigación, se debe resaltar y reiterar que los instrumentos no vinculantes no son fuente para la interpretación normativa por sí mismos; sino que son insumo complementario a la interpretación ya realizada desde la norma tributaria; por ende no puede generar obligaciones ni derechos de índole tributario; lo que evidencia que el uso de instrumentos no vinculantes, siempre tendrán una aplicación excepcional y con ello, no deberán ser concebidos como una regla.

CAPÍTULO V DISCUSIÓN

5.1. Discusión de resultados del problema general

La discusión de resultados se realiza con el objeto de evidenciar de qué manera el uso de instrumentos no vinculantes pondría en crisis la vigencia de la reserva tributaria y en ese tenor vulnerar los fines de esta; entre los conocimientos que se han logrado con la presente investigación y los estudios anteriores que están presentes en los antecedentes y en los fundamentos científicos de la presente investigación.

Para el problema y objetivo general, se pudo demostrar que actualmente el uso de instrumentos no vinculantes no pone en crisis la vigencia de la reserva tributaria, es más dada la coyuntura y la posición en la que se encuentra el Perú en la comunidad internacional, como un país en vía de desarrollo afirmaríamos que la vigencia de la reserva tributaria está más vigente que nunca, dada su importancia y necesidad como instrumentos para evitar actos contrarios a la seguridad jurídica, a la garantía de derechos fundamentales, a la separación de poderes, a la interdicción de la arbitrariedad del poder y al ejercicio de la representación democrática de intereses ajenos a su soberanía; cuyos resultados se demuestran en la presente investigación; puesto que, en un sistema jurídico como el nuestro la admisión de instrumentos no vinculantes, sea como insumo interpretativo o como insumo para la regulación de normas jurídicas, es válida; pero ineludiblemente sea cual fuera el uso que se dé a estas, para interpretación o para regulación, deberá ineludiblemente ser reconducida siempre a los

principios y valores contenidos en la reserva tributaria para su validez constitucional.

En ese sentido, la discusión de los resultados de la presente investigación guardan relación con lo que señala el profesor Duran (2014), quien señalo que en la práctica los instrumentos no vinculantes han sido introducidos al derecho nacional por la vía de la interpretación por parte de los órganos administrativos y, en su caso, por los órganos que administran justicia, pero que estos estarían impedidos ser aplicados directamente por la reserva de ley; en esa misma línea, el profesor Duran (2015) resuelve, además, que el uso de instrumentos no vinculantes no puede realizarse directamente para interpretar la norma estatal, sino que admite su uso de manera que viabilice complementariamente la interpretación ya realizada a la norma.

De igual manera, los resultados de la presente investigación guardan relación con lo manifestado en el libro del profesor Bravo (2009) quien señala que nadie discute la importancia de los instrumentos no vinculantes como fuente de conocimientos, pero su función es la de servir de soporte interpretativo de las mismas, o inclusive, de materia prima.

Finalmente, cabe indicar que la discusión de los resultados de la presente investigación no guarda relación con lo que señala el profesor García (2015) quien señala que la reserva de ley tributaria está en crisis no supone una novedad de nuestros días, al haberse desvirtuado la regla de la auto imposición, la crisis de la ley alcanza hoy tanto a su aspecto forma, encarnado en el procedimiento legislativo, como al contenido sustantivo de la norma, agregando además que la

Ley hay perdido buena parte de su fundamentación como norma esencial; y ello tanto se ponga en un concepto sustantivo de la misma que le entienda como norma ordenadora e innovadora del sistema jurídico.

5.2. Discusión de resultados de los problemas específicos

Determinar en qué medida la utilización del Soft Law pelagra la vigencia del tributo como manifestación de soberanía estatal.

Se pudo determinar que el uso de instrumentos no vinculantes no vulnera la vigencia del tributo como manifestación de soberanía estatal, puesto que la elaboración de tributos siempre estará vinculado a la manifestación de soberanía estatal y con ello de la reserva tributaria misma; cuyos resultados se sustentan en la información que se encuentra reflejada en la presente investigación, pues se hace referencia a la prevalencia de la regulación sujeta a reserva para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y con ello, todo se concretiza ineludiblemente a ella; caso contrario todo acto no tendrá validez constitucional.

Si bien es cierto que algunos estados toman el desarrollo realizado por instrumentos no vinculantes como insumo para la elaboración de sus ordenamientos normativos; se debe poner atención que este acto no es innovador o reciente; puesto que siempre ha sido un acto recurrente que los estados usen como insumo otros ordenamientos tributarios o instrumentos no vinculantes para la elaboración de sus propios ordenamientos normativos, incluye al tributo.

En ese contexto, la relevancia no se encuentra en que se puedan usar los instrumentos no vinculantes u ordenamientos de otros estados para la elaboración

de sus propios ordenamientos normativos, sino el asunto está en contextualizar la experiencia y conocimiento contenido en estos, en la propia realidad jurídica, económica y social del estado; criterio que, por ende, incide en la manera de crear, modificar, suprimir o exonerar tributos.

Finalmente, la discusión de los resultados de la presente investigación guardan relación con lo que señala el profesor Salcedo (1991) quien indica que la noción de soberanía presenta siempre una doble dimensión, política y jurídica, ambas irreductibles y que por ello, ninguna construcción jurídica debe prescindir del aspecto político de la soberanía y en todo caso un planeamiento realista del problema de la tensión entre el derecho internacional y soberanía del estado, por ello se exige tener en cuenta que esta última es una realidad histórica y social muy compleja que, junto a sus innegables aspectos jurídicos, presenta otras significaciones que no es posible ignorar: política e ideología; economía, material y técnica; por último, aunque no menos importante, emotiva y sentimental.

Determinar si existe una medida de relación de las fuentes de derecho en materia fiscal con el soft law.

Las fuentes del Derecho son proveedoras de normas, que son creaciones tan variadas que van desde la ley, la legislación, la jurisprudencia, la costumbre, la doctrina, entre otras.

Por ende, la norma es siempre un producto estatal y por consiguiente, si no es un producto estatal entonces no es norma; por ello de suyo se hace que los instrumentos no vinculantes no son normas estatales; puesto que, no son producto del sistema de fuentes productoras del Derecho.

En este punto, si bien afirmamos que los instrumentos no vinculantes no son normas estatales, podemos resaltar que no es incompatible que el legislador pueda tomar el desarrollo intelectual que contienen estos como insumo para la creación de normas; incluso esto sería una ventaja de los instrumentos no vinculantes, pues nadie puede dudar que son una manifestación de conocimiento humano.

Partiendo de esa interpretación afirmamos que los instrumentos no vinculantes al no ser normas, nunca podrán configurar la existencia de una antinomia entre lo que diga una norma y un instrumento no vinculante; afirmar lo contrario resultaría en la configuración de falsas antinomias, lo cual es inadmisibles en la concepción de las fuentes del derecho.

Ahora bien, en cuanto al sistema de fuentes de interpretación y métodos de interpretación en la norma, es donde los instrumentos no vinculantes tienen una mayor posibilidad de influir como insumo interpretativo para resolver conflictos de intereses en las relaciones entre entes privados y/o públicos, a consecuencia del desarrollo que tienen estos instrumentos no vinculantes en determinadas materias del conocimiento humano.

En ese sentido los instrumentos no vinculantes no son Derecho y con ello, menos serán normas estatales; por lo que nunca podrán contravenir a la norma estatal, aunque pueden influir de cierta manera, en el legislador, al momento de regular ciertos elementos esenciales del tributo lo cual, si es que no se toma con precaución podría relativizar el concepto de soberanía estatal.

En ese contexto, consideramos que no existe impedimento para que los instrumentos no vinculantes sean utilizados como insumo para la creación de normas o como insumo interpretativo, pues los mismos representan una fuente de conocimiento que puede coadyuvar la labor de creación e interpretación; la cuestión es cómo deben utilizarse sin recrea la norma tributaria y con ello, erosionar la reserva tributaria, esto es contextualizarlos a la realidad estatal.

En ese sentido resulta que sí existe una medida de relación entre los instrumentos no vinculantes y las fuentes de derecho en materia fiscal, en la medida que los conocimientos científicos o de otra índole contenidos en los instrumentos no vinculantes sean útiles para el desarrollo del Derecho; puesto que, este admite en su seno toda manifestación de conocimiento y experiencia humana lo que no implica que el Derecho, mediante sus fuentes, las integre literalmente; pues el Derecho podrá, en ejercicio de su soberanía, recrear este conocimiento y/o experiencias aplicándolo a su propio contexto y con ello, a su propia realidad jurídica, económica y social; puesto que, el Derecho crea su propia realidad; ello, per se, implicaría que las fuentes de derecho deberán contextualizar este conocimiento a los presupuestos contenidos en la reserva tributaria.

Finalmente, la discusión de los resultados de la presente investigación no guardan relación con lo que señala el profesor español García (2015) en cuanto a la pérdida de la centralidad de la producción normativa; pues este profesor señala que el Estado está perdiendo su centralidad como organismo productor de normas, surgiendo una progresiva sustitución de los Parlamentos nacionales por “centro de producción normativas externos”, presentándose en esa misma medida

una pérdida ordenada de competencias legislativas de los Estados, fruto de aquellos procesos de integración que generan un Derecho supranacional y que tiene su fundamento en cesiones de soberanía por parte de los Estados, amparadas y previstas en las Constitucionales nacionales.

No obstante, debemos señalar que la discusión de las resultas si guarda relación, en cierta medida, con lo resuelto por la profesora Galiana (2016), en cuanto a la finalidad de los instrumentos no vinculantes, que según la autora no es la de eludir los principios de seguridad jurídica, la imperatividad del Derecho o el imperio de la ley, sino que estos «juegan en campos diferentes» en aquellos lugares de los que la clásica regulación basada en los principios del Derecho yase ha retirado.

Determinar si existe un cambio de paradigma en la reserva de ley.

Resulta que, en cuanto a la regulación de los ordenamientos normativos tributarios, cada vez más se regula pensando en las tendencias que produce el mercado internacional, el cual está concretizado o manifestado a la sombra de acuerdos y compromisos asumidos ante una organización internacional o depaíses del primer mundo con relevancia en el mercado global. En ese contexto estamos ante un cambio de paradigma en la regulación del tributo y con ello de la reserva tributaria.

No obstante, mientras haya soberanía estatal y esta no evolucione a algo más magnánimo como consecuencia de la voluntad popular representada en el estado, vamos a tener un conflicto jurídico serio; puesto que, el tributo y con ellola reserva tributaria es una manifestación de representación democrática, es más

reiteramos nuestra posición afirmando que no podríamos hablar de soberanía, sin que esta se encuentre vinculado al tributo; es decir un paradigma de soberanía-tributo.

En la presente investigación advertimos que desde la preeminencia del mercado global se pretenden globalizar la técnica jurídica y la teoría jurídica, tan consustanciada a la reserva tributaria y a su consustanciación a la idea de tributo-soberanía. Por lo que consideramos que es el mercado quien pretende establecer un cambio de paradigma a la soberanía estatal y a la reserva tributaria; sobre todo en lo relacionado a la economía digital, propuesta de la OCDE que dispone de la creación de un tributo, mediante un acuerdo multilateral, lo que evidentemente eclipsaría las bases del derecho tributario nacional y la reserva tributaria.

En ese sentido, se pretende que empecemos a entender nuestras normas estatales, sobre la base de premisas que no tienen nada que ver con nuestras normas y por tanto, propugnando una analogía, aplicándose instrumentos no vinculantes ajenos a nuestra realidad jurídica en una clara descontextualización.

En ese contexto, sostenemos que el principal problema es que los estados están pretendiendo aplicar instrumentos no vinculantes expedidos por organismos e instituciones internacionales u otros estados, que tiene sus propios intereses y necesidades ajenas al estado que las aplica y en ese sentido, la adopción por parte de estos últimos se realiza de manera apresurada, sin reflexionar en el contexto en que estos se expiden y sin considerar su propia realidad estatal.

Por tanto la discusión radica en que este cambio de paradigma, no es cambio propiciado por un fenómeno que afecta a todos los entes estatales

irremediablemente por igual, sino que es propiciado por un grupo de estados, denominados países del primer mundo, que controlan el mercado global y desde este pretenden que los demás estados cambien su propia técnica y teoría jurídica, tan consustanciada a la reserva tributaria y a su consustanciación a la idea de tributo-soberanía a la sombra de los intereses y conveniencia del mercado controlado y representado por estos países del primer mundo; que a la larga solo beneficia y acumula las riquezas a este grupo de países del primer mundo, produciéndose una desigualdad ya no solo económica, sino también jurídica. En consecuencia, estamos ante una discusión moral sobre el respeto a la integridad e identidad estatal frente a intereses económicos, que sin duda comienza por un cambio de paradigma ante una institución como la reserva tributaria.

Finalmente, los discusión de los resultados de la presente investigación guardan relación, en parte, con lo que señala el profesor español García (2015) quien señala que existe una pérdida, la cual nosotros entendemos desde el punto de vista de un cambio de paradigma, que es consecuencia directa de la globalización económica y la internacionalización de la economía, que ha situado a los Estados en una situación de debilidad para el desarrollo de sus propias políticas internas frente a otros agentes.

CONCLUSIONES

1. Sostenemos que no existe ninguna incompatibilidad para regular el tributo, tomando en cuenta las experiencias normativas y/o políticas fiscales de otros estados o entidades no estatales, incluyendo el uso de instrumentos no vinculantes.
2. Sin embargo, sostenemos que esta regulación, no se puede hacer de manera mecánica; sino que la misma no debe escapar de la técnica legislativa del Parlamento, la que deberá contextualizarlo a su propia realidad jurídica, económica y social a la luz de su propia técnica y teoría jurídica.
3. En ese sentido, la regulación de tributos a la luz de instrumentos no vinculantes no pone en crisis a la reserva tributaria, mientras que sea un acto soberano y se realice acorde a los presupuestos de forma y fondo delimitados por la reserva tributaria y al contexto nacional del estado.

Sin embargo, reiteramos que la regulación del tributo deberá partir de la propia técnica y teoría legislativa del Parlamento, debiéndose contextualizar los instrumentos no vinculantes a nuestra propia realidad jurídica, económica y social a la luz de los valores contenidos en la Constitución.

4. Asimismo, sostenemos que no es incompatible el uso de estos instrumentos no vinculantes como fuente interpretativa del tributo y con ello, de la reserva tributaria.

No obstante, advertimos que esta acción será ineludiblemente complementaria a la interpretación ya realizada sobre el tributo; puesto que, los instrumentos no vinculantes como fuente interpretativa por sí mismos, no pueden generar obligaciones tributarias.

5. En consecuencia, el uso de instrumentos no vinculantes para fines interpretativos del tributo debe ser concebido como una excepción y no como una regla; además que el resultado de esta interpretación debe cumplir irrestrictamente los presupuestos de forma y fondo delimitados por la reserva tributaria.
6. Finalmente, este razonamiento es aplicable incluso para normas estatales que hacen referencia, en su contenido, a instrumentos no vinculantes.
7. Parte de cierta doctrina afirma y sostiene que el uso de instrumentos no vinculantes para la regulación e interpretación del tributo, implica que estamos ante un cambio de paradigma de la misma reserva tributaria y con ello, en cuanto a la concepción del tributo.

8. En ese sentido nosotros sostenemos que esta posición es errada, puesto que mientras haya soberanía estatal y esta no evolucione a algo más magnánimo, toda regulación e interpretación del tributo ineludiblemente estará consustanciada y reconducida a su reserva tributaria para su validez; ya que el tributo siempre estará vinculado a la soberanía estatal, por lo que podríamos afirmar sin equivocarnos que sin soberanía estatal no existe tributo y viceversa.

9. Finalmente, consideramos que el principal problema es la falta de capacidad de los gobernantes, legisladores y los intérpretes de contextualizar a los instrumentos no vinculantes a nuestra propia realidad jurídica y social y con ello, a nuestras propias necesidades e intereses como nación y no a las necesidades e intereses provenientes de entidades ajenas y contrarias a nuestra nación.

RECOMENDACIONES

Al concluir el presente estudio de investigación proponemos las siguientes sugerencias:

1. Se debe entender que los estados modernos no pueden desentenderse de la presencia e incluso del uso de los instrumentos no vinculantes; son ineludibles en un mundo tan globalizado como el nuestro.
2. Por tanto, se debe desplegar mecanismos legislativos, con el fin de disminuir la incertidumbre jurídica en la norma estatal.
3. En ese sentido los entes legislativos deben aprovechar el conocimiento contenido en los instrumentos no vinculantes, así como la experiencia empírica que ostentan para desarrollar y establecer sus propios conceptos y definiciones en la norma estatal, siempre que estas sean compatibles con su realidad económica, jurídica y social.
4. Por ello se recomienda la constitución de comisiones dentro de los entes legislativos, sea está a nivel Parlamentario y Ejecutivo, con el fin de analizar o estudiar la compatibilidad contextual y de aplicación de estos instrumentos no vinculantes a una realidad o contexto estatal.

La labor de estas comisiones debe ser permanente, independiente y estar compuesta por especialistas en materia fiscal, entre otras necesarias.

5. En ese contexto esta comisión deberá elaborar recomendaciones que sirvan como insumo regulatorio para los legisladores, al momento de regular normas de índole tributaria.
6. Todo legislador o interprete del Derecho debe partir de la premisa ineludible, que el uso de instrumentos no vinculantes es excepcional y no una regla; es decir se debe utilizar solo cuando se han agotado todos recursos que otorgan las fuentes del Derecho mismo.
7. En ese efecto, aunque suene utópico, el legislador debe realizar una labor regulatoria del tributo integral, con el fin de evitar el uso de instrumentos no vinculantes y con ello a su vez, se impida el uso de la discrecionalidad de la administración tributaria sobre los elementos esenciales del tributo.
8. Finalmente, los caminos para resolver la problemática fiscal de nuestros países en vía de desarrollo, no lo debemos buscar en la realidad y debate de países del primer mundo, debemos buscarla en nuestros propios países y en consecuencia seguir nuestros propios caminos; implicando sembrar una semilla de conciencia nueva en los operadores del Derecho, con el fin de no dejarse atraer por posiciones e intereses ajenos a nuestra realidad.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Referencias Bibliográficas:

Araoz, L. (2006). Una aproximación al correcto sentido y alcance de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Revista IPDT N° 44.

Ataliba, G. (2011). *Hipotesis de Incidencia Tributaria*. Lima: ARA Editores.

Barberis, J. (1994). *Formación del derecho internacional*. Buenos Aires: Abaco de Rodolfo Depalma.

Bravo, J. (2009). *Fundamento de Derecho Tributario*. Lima: Editora Jurídica Grijley.

Bravo, D. (2014). *La aplicación de las Normas Contables en la Determinación del Impuesto a la Renta Empresarial: algunas consideraciones*. En II Foro de Tributación y Contabilidad, Lima: IPIDET.

Caamaño M. & Calderón, J. (2002). *Globalización económica y poder Tributario: ¿Hacia un nuevo Derecho Tributario?* Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña N° 06.

Carnelutti, F. (2006). *Teoría General del Derecho*. Lima: ARA Editores.

Carrillo, J. (1991). *El Derecho Internacional en Perspectiva Historica*. Madrid: Tecnos.

- Collado, M., & Luchena, G. (2013). *El Tributo. Concepto, características y clasificación*. En Derecho Financiero y Tributario. Parte general. (p.232) Barcelona: Atalier Libros Jurídicos.
- De Barros, P. (2011). *Teoría de la Norma Tributaria*. Lima: ARA Editores.
- Del Toro, M. (2006). *El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del Derecho Internacional*. Anuario Mejicano de Derecho Internacional.
- Díaz, S. (2015). *Rigidez Constitucional. Un concepto Toral*. Estado constitucional N° 1, pp. 551-587. 2018, marzo 21, De <https://biblio.juridicas.unam.mx/bjv/detalle-libro/3825>
- Durán, L. (2004). *Uso Soft Law en el Derecho Tributario como manifestacion del cambio de paradigma juridico*. Revista IPDT N° 57.
- Durán, L. (2006). Alcance del *deber de contribuir en el Perú: a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Revista Analisis Tributario N° 211.
- Durán, L. (2015). *La Transformación del Derecho Moderno y su incidencia en la concepción del Derecho Tributario*. IUS ET VERITAS, 24 (50), 174-203. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/14814>
- Escudero, R. (2012). *El concepto de Soft Law*. En Contribuciones a la filosofía del Derecho. Barcelona: Marcial Pons.
- Falcón y Tella, R. (1995). *El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea*. En Sistema fiscal español y armonización europea: curso de verano 1994, Universidd de Santiago de Compostela. España: Marcial Pons.

- Ferreiro, J. (1992). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons.
- Galiana, A. (2016). La expansión del derecho flexible y su incidencia en la producción normativa. *Anuario de Filosofía de Derecho* N° 32.
- Gálvez Rosasco, J. (2014). Ubicación de las NIIFS en el Universo Contable, II foro de tributación y contabilidad. En I Foro Internacional de Tributación y contabilidad, Lima: IPIDET.
- Gamba, C. (2010). Los efectos del texto constitucional en el ordenamiento tributario. *Revista IPDT* N° 50.
- Gamba, C. (2006). IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: Los sujetos pasivos responsables en materia tributaria. Lima: IPDT.
- Gamba, C. & Checa, C. (2012). *Principio de Reserva de la Ley Tributaria*. Lima: GRIJLEY.
- García, A. (2001). *El Soft Law comunitario*. *Revista de administración pública* N° 154, p.64.
- García, C. (2006). El derecho tributario a las puertas del siglo XXI. Retos del futuro. *Mundo Fiscal* N° 01.
- García, C. (2010). El concepto del tributo. Lima: Tax editor.
- García, C. (2015). *El Derecho Tributario Actual. Innovación y Desafíos*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho tributario.
- García, D. (2014). *Entre la Constitución y la Ley una delgada línea divisoria que rara vez se aprecia*. *Revista Peruana de Derecho Constitucional*.

- Gherzi, E. (2010). El carácter competitivo de las fuentes del derecho. *Revista de Economía y Derecho*.
- Guastini, R. (1999). *Estudios sobre la interpretación Jurídica*. México: Universidad Nacional Autónoma de México.
- Hernández, L. (2005). Del Régimen Tributario y Presupuestal. En *La Constitución Comentada Tomo I*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Iannacone, F. (2011). *Derecho Tributario Peruano y Español: Un análisis comparado de problemas comunes*. Lima: Fondo Editorial USMP.
- Imaoka, L. (2013). Análisis jurídico del acuerdo modelo sobre intercambio de información en materia tributaria de la OCDE: ¿hacia una nueva tendencia en el intercambio de información? (Tesis Doctoral en Derecho). Universidad Complutense de Madrid, Madrid.
- Innacone, F. (2002). *Comentarios al Código Tributario*. Lima: GRIJLEY.
- Jarach, D. (1996). *El hecho imponible, teoría general del Derecho Tributario sustantivo*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Jellinek, G. (1943). *Teoría General del Estado*. Buenos Aires: Albatros.
- Kelsen, H. (1979). *Compendio de Teoría General del Derecho*. Barcelona: Editorial Blume.
- Martín, A. (2003). Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes de derecho tributario sobre los derechos de los contribuyentes . *Carta Tributaria* N° 20.
- Mazuelos, A. (2004). Soft Law, ¿Mucho Ruido y pocas nueces? Marzo 21, 2019, de *Revista Electrónica de Estudios Internacionales* Sitio web:

<http://www.reei.org/index.php/revista/num8/articulos/soft-law-mucho-ruido-pocas-nueces>

Merino, I. (2014). Acerca del soft law en materia tributaria. Revista del Instituto Colombiano de Derecho Tributario N° 71.

Pérez Royo, F. (2008). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Madrid: Civitas.

Queralt, M. (1996). *Curso de derecho financiero y tributario*. Madrid: Editorial Tecnos.

Quiroga León, A. (2005). *Derecho Precesal y Constitucional y el Código Procesal Constitucional*. Lima: ARA Editores.

Resolución Tribunal Fiscal, RTF N° 11792-2-2008.

Revista Analisis Tributario (2006). *Alcances de los Principio de Legalidad y Reserva de Ley*. Revista Analisis Tributario N° 219.

Rubio, M. (2014). *El Sistema Jurídico Introducción al Derecho*. Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.

Sánchez, O. (2012). *Temas de Tributación Internacional*. Lima: GRILEY.

Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Lima, Expediente N° 7779-2015.

Tarsitano, A. (2008). Teoría de la Interpretación Tributaria. En *El Tributo y su aplicación. Perspetivas para el siglo XXI*. Barcelona: Marcial Pons.

Trasitano, A. (2003). Interpretación de la Ley Tributaria. En H. A. Belsuncce, Tratado de Tributación. Buenos Aires: Editorial Astrea.

Tribunal Constitucional Constitucional, Expediente N° 0017-2005-PI/TC.

Torres-Morales, M. (2008). Reflexiones sobre los principios tributarios de reserva de ley e igualdad.. marzo 21, 2019, de Lus Et Praxis Sitio web: https://revistas.ulima.edu.pe/index.php/lus_et_Praxis/article/view/3723

Vega, A. (2014). *El Soft Law en la fiscalidad internacional* (Tesis Doctoral en Derecho) Universitat Pompeu Fabra, Barcelona.

Villegas, H. (2002). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Astrea.

Zagrebelsky, G. (2016). *El derecho dúctil*. Madrid: Editorial Trotta.

Zornoza, J. (2013). La Problemática Expansiva del Soft Law. Un análisis desde el Derecho Tributario. Revista Análisis Tributario N° 360.