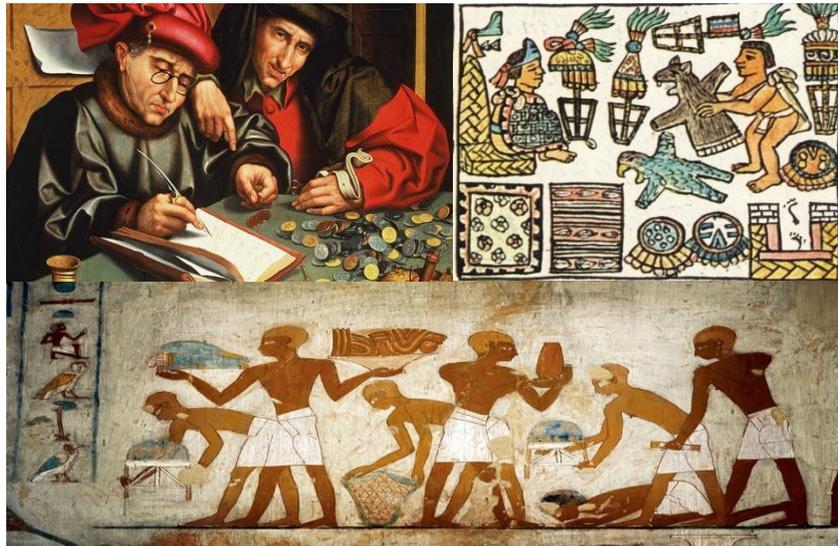




**UNIVERSIDAD AUTÓNOMA SAN
FRANCISCO**

ESCUELA DE POSGRADO

**INTRODUCCION AL DERECHO
TRIBUTARIO**



RAÚL G. VILLALOBOS TAPIA

2017

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca

Nacional del Perú 2017 –

Editor: Universidad Autónoma San Francisco

Av. Parra 219, Cercado – Arequipa}

RESUMEN

El derecho tributario es una parte del derecho encargado del estudio de la relación jurídica tributaria entre Estado y contribuyente, y todas aquellas situaciones producto de este vínculo.

La introducción al derecho tributario pretende involucrar metodológica y sistemáticamente al interesado con toda aquella terminología y elementos básicos propios de la tributación, intentando sentar las bases para un desarrollo más profundo del tema.

El derecho tributario en la doctrina pretende que el estudiante reflexione sobre la importancia de la doctrina en materia tributaria, su verdadero alcance como fuente, los problemas, circunstancias y reflexiones que acompañan a este interesante tema.

Los principios constitucionales tributarios es un área encargada de estudiar el origen de los principios contenidos en la norma de mayor jerarquía de un país, como es la Constitución. Por otro lado, es precisamente en esta norma donde se asienta el origen de la tributación y por tanto de la potestad y la relación tributaria.

Los principios implícitos son aquellos que sin estar mencionados en el texto principal (en este caso la Constitución) no dejan de formar parte, por su importancia y trascendencia, del compendio de principios fundamentales para el control de la potestad tributaria; los principios, orientan y supervisan la aplicación de la norma tributaria.

El título preliminar del Código Tributario nos muestra una serie de temas de trascendencia para la comprensión del mismo y en general de las normas tributarias. Es una especie de preámbulo o introducción a temas básicos de la materia tributaria como fuentes, exoneraciones, principios, clasificación de los tributos, etc.

La Obligación Tributaria estudia principalmente la relación Estado - contribuyente, señalando sus primeros conceptos como: la obligación tributaria, nacimiento de la misma, responsables, domicilio, extinción etc.

INTRODUCCION

El presente libro titulado Introducción al Derecho Tributario, tiene como uno de sus principales objetivos, introducir a los estudiantes o interesados en los conocimientos básicos que engloban a la materia tributaria.

El derecho tributario se estudia en la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de todas las universidades del país por ser una materia básica e imprescindible por su aporte al desarrollo de la economía de nuestro país. Como disciplina individual cuenta con una enorme cantidad de leyes, normas, jurisprudencia, terminología propia, ideas, principios etc., que muchas veces hacen dificultoso su estudio para quienes buscan adentrarse en el conocimiento de la misma.

Por ello, y con el objetivo de servir de guía y de base al estudio de esta abundante materia es que elaboramos esta guía introductoria con el objetivo de acercar a los interesados en la tributación, sean alumnos, docentes o público en general, en la comprensión e introducción a esta importante materia.

El derecho tributario es una rama relativamente muy joven dentro del derecho y se encuentra en constante cambio y evolución, lo cual dificulta aún más su comprensión por el constante 'ajuste' que sufren sus normas.

El derecho tributario y la tributación, en general, han ido ganando mayor importancia estos últimos años, debido principalmente a una mejora sustancial de la economía. Por lo tanto, los conocimientos que giran alrededor de esta materia se han convertido en un objetivo a alcanzar por profesionales, empresarios y todo aquel que se relacione, de una u otra manera, con la tributación.

Diremos finalmente, que la tributación para su estudio, requiere no sólo de la comprensión de ciertos términos y figuras, sino también de una didáctica en su formación y enseñanza.

La importancia del texto radica entonces en buscar allanar el camino a las futuras generaciones de especialistas en derecho tributario del país, siendo este texto un primer ensayo, para conseguir este preciado objetivo.

El texto está dividido en seis capítulos divididos de la siguiente manera: Capítulo I Introducción al Derecho Tributario; Capítulo II La Doctrina y el Derecho Tributario; Capítulo III Principios Constitucionales del Derecho Tributario; Capítulo IV Principios Implícitos del Derecho Tributario. Capítulo V Título Preliminar del Código Tributario; Capítulo VI, La Obligación Tributaria (Código Tributario).

INDICE

Resumen.....	3
INTRODUCCION.....	5

CAPITULO I: INTRODUCCION AL DERECHO TRIBUTARIO

A. DERECHO TRIBUTARIO – DERECHO FINANCIERO.....	9
B. DIVISION DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	13
C. POSICIONES SOBRE LA AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	16
D. LEY MARCO DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL.....	20
E. DENOMINACIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	22
F. POLITICA FISCAL.....	22
G. EL TRIBUTO.....	24
H. ALGUNOS CONCEPTOS BASICOS RELACIONADOS AL DERECHO TRIBUTARIO.....	26
I. IMPORTANCIA DE LA TRIBUTACION.....	31

CAPITULO II: DERECHO TRIBUTARIO EN LA DOCTRINA

A. DERECHO TRIBUTARIO EN LA DOCTRINA.....	33
B. LOS CONCEPTOS DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS NECESITAN SER INTERPRETADOS.....	34
C. DEFINICION DEL TERMINO “DOCTRINA”	36
D. LA DOCTRINA IMPORTANCIA Y UTILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.....	37
E. ¿LA DOCTRINA ES FUENTE DEL DERECHO?.....	38
F. ¿CONFUSION EN EL CODIGO TRIBUTARIO?.....	43
G. LA CIAT AL RESPECTO DE LA DOCTRINA COMO FUENTE.....	43
H. LA DOCTRINA COMO FUENTE DEL DERECHO – STC.....	44
I. ¿PAPEL DE LA DOCTRINA FRENTE A LAS NORMAS?.....	44
J. LA DOCTRINA Y SU FUNCION EN EL ESTUDIANTE DE DERECHO TRIBUTARIO.....	45

CAPITULO III: PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACION

A. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO.....	47
B. POTESTAD TRIBUTARIA Y SU RELACION CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.....	48
C. CONSTITUCION DE 1979 Y 1993 Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS.....	51
D. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS.....	54
1. PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.....	55
2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.....	57
3. PRINCIPIO DE NO CONFISCTORIEDAD.....	60
4. PRINCIPIO DE RESPETO A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA PERSONA.....	63
5. PRINCIPIO DE IGUALDAD.....	65
E. OTROS PRINCIPIOS INCLUIDOS POR SENTENCIAS ACLARATORIAS.....	68

CAPITULO IV: PRINCIPIOS TRIBUTARIOS IMPLICITOS

A. PRINCIPIOS IMPLICITOS: DEFINICION.....	73
B. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.....	73
C. PRINCIPIO DE PUBLICIDAD.....	75
D. PRINCIPIO DE EQUIDAD.....	77
E. PRINCIPIO DE ECONOMIA EN LA RECAUDACION.....	79
F. PRINCIPIO DE CERTEZA Y SIMPLICIDAD.....	80
G. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.....	81
H. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN OTROS PAISES	82
I. PRINCIPIOS ESTABLECIDOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.....	84
J. ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LOS PRINCIPIOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN COMO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO.....	86
K. CONCLUSIONES.....	88

CAPITULO V: TITULO PRELIMINAR: CODIGO TRIBUTARIO

A. NORMA I: CONTENIDO.....	90
B. NORMA II: AMBITO DE APLICACIÓN.....	92

C. NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO.....	97
D. NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD – RESERVA DE LA LEY.....	100
E. NORMA V: LEY DE PRESUPUESTO Y CREDITOS SUPLEMENTARIOS.....	104
F. NORMA VI: MODIFICACION Y DEROGACION DE NORMAS TRIBUTARIAS.....	106
G. NORMA VII: REGLAS GENERALES PARA LA DACION DE EXONERACIONES, INCENTIVOS O BENEFICIOS TRIBUTARIOS.....	109
H. NORMA VIII: INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS.....	112
I. NORMA IX: APLICACIÓN SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO.....	115
J. NORMA X: VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS.....	117
K. NORMA XI: PERSONAS SOMETIDAS AL CODIGO TRIBUTARIO Y DEMAS NORMAS TRIBUTARIAS.....	119
L. NORMA XII: COMPUTO DE PLAZOS.....	120
M. NORMA XIII: EXONERACIONES A DIPLOMATICOS Y OTROS.....	123
N. NORMA XIV: MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS.....	124
O. NORMA XV: UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA.....	126
P. NORMA XVI: CALIFICACION, ELUSION DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACION.....	127
 CAPITULO VI: LA OBLIGACION TRIBUTARIA	
A. DISPOSICIONES GENERALES.....	130
B. DEUDOR TRIBUTARIO.....	146
C. TRANSMISION Y EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.....	190
 CONCLUSIONES.....	 201
REFERENCIAS.....	203

CAPITULO I

INTRODUCCIÓN AL DERECHO TRIBUTARIO

En el presente capítulo buscaremos establecer los conceptos básicos que nos permitan asentar las bases teóricas del derecho tributario. El derecho tributario es, en términos generales, una rama del derecho público que estudia las relaciones jurídicas que surgen entre el Estado y el contribuyente producto de su relación tributaria. El objeto de conocer estos 'elementos básicos', es afianzar los conocimientos que se irán adquiriendo progresivamente en esta área en estudio.

El Derecho Tributario debe tener un origen, un punto de partida. Quizá pueda derivarse de alguna otra rama del derecho. Esto es lo que precisaremos en las siguientes líneas.

A. DERECHO TRIBUTARIO – DERECHO FINANCIERO

1. DERECHO FINANCIERO

En la búsqueda del origen del derecho tributario, nos es preciso indagar en una rama conocida por todos como derecho financiero. En un intento por conceptualizar al derecho financiero tomaremos el aporte de una serie de especialistas cada uno con una particular idea y aporte sobre el mismo. Para Ossorio, (2006), el derecho financiero es una rama del Derecho Público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización.

Sainz de Bujanda, jurista español, por su parte define al derecho financiero como aquella: "Rama del Derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los

gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.” (Bujanda, 1977, p. 476).

Continuando en una definición más bien clásica del derecho financiero este es: “el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, es decir, ordena la obtención de ingresos y los gastos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines”. (Enciclopedia Jurídica).

Para **Plugiese** el derecho financiero es “aquella rama que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que regulan la recaudación, gestión y erogación de los medios económicos pertenecientes al Estado y a las demás entidades públicas, para el desarrollo de su actividad, y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado, entre los ciudadanos y el Estado y entre los ciudadanos mismos, derivados de la aplicación de tales normas”. Resaltando, así un nuevo elemento como podemos entrever al concepto tradicional como es la gestión de los recursos (Plugiese, 1937, p.8).

Es de similar parecer Sergio Francisco de la Garza, jurista mexicano, que señala en su libro “Derecho Financiero Mexicano (1964), algunas de las primeras definiciones acerca del derecho financiero de su país, recogiendo algunos conceptos de la doctrina italiana y española, estableciendo, de esta manera, las primeras nociones que servirían, más adelante, para identificar a esta materia. Este jurista define a esta rama del derecho público como: “El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber: en el establecimiento de tributos y en la obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones

jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.”

En resumen el derecho financiero se encarga principalmente de estudiar los ingresos y la elaboración de los gastos. Bajo esta definición, entendemos por ingresos públicos aquellos provenientes de cinco vertientes principalmente: los ingresos provenientes de los tributos (impuestos, contribuciones y tasas); los ingresos provenientes de los bienes patrimoniales del Estado (alquiler de muebles e inmuebles; en general bienes patrimoniales); las ganancias obtenidas por empresas públicas; los ingresos proveniente de activos o la venta de empresas públicas o privatizaciones etc.; los ingresos provenientes de la deuda pública (préstamos). Los gastos estarían definidos sencillamente como el gasto público elaborado y proyectado para cada año (cada año el Estado elabora el presupuesto público, que está destinado a financiar los gastos que demandarán las necesidades del mismo por ese periodo).

2. DERECHO TRIBUTARIO

Podemos definir, entonces, al derecho tributario como una parte del derecho financiero que se encarga, principalmente, de la recaudación de ingresos para el sostenimiento del Estado, y del estudio de las relaciones jurídicas (Estado-contribuyente), que se producen como consecuencia de dicha relación asentada en la obligación tributaria.

El derecho tributario, es una rama del derecho financiero por cuanto este estudia eminentemente la recaudación, y las relaciones jurídicas que se produzcan entre Estado y contribuyente. A diferencia el derecho financiero, se encarga del estudio de la recaudación y el gasto; y, además, según algunos especialistas, de la forma de gestionar ambos factores. (1)

En esta búsqueda de establecer definiciones y parámetros, muchos autores han querido establecer, además, la pertenencia del derecho tributario al derecho administrativo, o en otras palabras señalar que el derecho tributario es una rama o parte del mismo. El Derecho Tributario, para estos tratadistas, es una rama del derecho perteneciente al derecho público en forma general, pero en forma particular, no es sino una extensión del derecho administrativo general, pues está regulado en una buena parte por sus normas y principios. Así lo establece el siguiente concepto: “El Derecho Tributario es una rama que pertenece al derecho público y en particular, es una desmembración del derecho administrativo general, pues se encarga de regular las relaciones entre Estado y particulares ocasionadas por la aplicación de los tributos.” (sa.).

En otras definiciones: “El Derecho Tributario es una rama **didácticamente autónoma** del derecho, integrada por el conjunto de proposiciones jurídico normativas relacionadas a la institución, recaudación y control de tributos”. (sa.). O de otra manera: “El Derecho Tributario es el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico - tributaria que nace entre la administración y el contribuyente, al producirse el hecho generador del tributo.” (sa.). De una forma más concisa Villegas (2002), define al mismo como, “el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos”.

Añadiendo un concepto más, señalaremos que: “*El Derecho Tributario se ha conceptualizado, como una parte del Derecho Financiero, que trata de una especie de recursos públicos o tributos; es el derecho de los tributos o gravámenes*” (Morales, 2005, p. 17).

No cabe duda de que el término ‘tributario’ es más exacto que el término “fiscal”, porque este último puede interpretarse en el sentido de ‘fisco’

como entidad patrimonial del Estado. La actuación del fisco no se refiere sólo a la actuación estatal con respecto a los recursos tributarios, sino también con relación a los restantes recursos del Estado”. (sa.).

Vocabulario Básico

Erario (g)

m. Tesoro público de una nación, provincia o pueblo.

Lugar donde se guarda.

Fisco

m. Administración encargada de recaudar los impuestos del Estado: es un funcionario del fisco.

B. DIVISIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO

Básicamente se divide en:

Derecho Constitucional Tributario.

Derecho Sustantivo Tributario o Material (obligación sustantiva).

Derecho Tributario Administrativo

Derecho Procesal Tributario

Derecho Penal Tributario.

Derecho Internacional Tributario

El Derecho Tributario Material.- es el conjunto de derechos y obligaciones de los sujetos contenidos en la relación jurídica tributaria (Estado – contribuyente). Algunos señalan que este: “contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria. Estudia cómo nace la obligación de pagar tributos (mediante la configuración del hecho imponible) y cómo se extingue esa obligación; examina también cuáles son sus diferentes elementos.” (sa.). Sin embargo, en otra definición: “El derecho tributario material se configura como un derecho tributario de obligaciones cuyas normas son de carácter final.” (sa.).

Para otros autores, es la norma básica plasmada en un ordenamiento jurídico, de obligatorio cumplimiento, y que trata fundamentalmente de derechos y obligaciones. En otras palabras es la normatividad básica y en vigencia destinada a aplicarse en materia tributaria. Todos, como podemos ver, son definiciones cercanas en posiciones y válidas en argumentos.

El Derecho Procesal Tributario.- el derecho procesal tributario, regula principalmente el conjunto de normas aplicadas a los procesos para resolver controversias entre estado y contribuyentes. Siguiendo en la línea, para otros autores: “las normas de derecho tributario formal tienen un carácter instrumental, adjetivo, significan sólo un paso en el camino que la administración ha de seguir para liquidar el tributo” (sa.).

El Derecho Penal Tributario.- se dedica principalmente al estudio de las infracciones y sanciones relativas a esta materia.

El Derecho Internacional Tributario.- está referido principalmente a los distintos convenios o tratados a los que se arriban en materias como la doble imposición. En un concepto algo más esclarecedor, “estudia las normas que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías

entran en contacto, para evitar problemas de doble imposición y coordinar métodos que eviten la evasión internacional hoy en boga mediante los precios de transferencia, el uso abusivo de los tratados, la utilización de los paraísos fiscales y otras modalidades cada vez más sofisticadas de evasión en el orden internacional.” (sa.).

Al respecto Villegas (2001) nos dice “estudia las normas que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinar métodos que eviten la evasión y organizar, mediante la tributación, formas de colaboración de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo (p.163).

El Derecho Constitucional Tributario.- se encarga del estudio del derecho tributario desde sus orígenes legales, involucrando a temas como los principios tributarios y bases de carácter general que le dan nacimiento al mismo.

Derecho Tributario Administrativo.- finalmente el derecho tributario administrativo, se refiere al conjunto de normas, principios generales a los que puede recurrir y en los que puede sustentarse el derecho tributario, en caso de vacío, ambigüedad, o falta de regulación de la norma tributaria. Puede ver: la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.

Para el destacado jurista argentino Manuel Andreozzi, es la rama del derecho público que estudia los principios fija las normas que rigen la creación y prescripción de los tributos – con lo cual señala procedimientos- determina la naturaleza y los caracteres de la relación del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos. Concepto que a mi parecer, no ayuda a esclarecer esta rama del derecho tributario.

C. POSICIONES SOBRE LA AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO

Cuando hablamos del derecho tributario y su autonomía, entramos en uno de los temas más debatible, para diversos juristas y especialistas de esta importante materia. Sin embargo, ya a la luz de muchos conceptos e ideas, llegamos a entrever su verdadera importancia, que es facilitar su ubicación y comprensión dentro de la estructura normativa. Claro que ello no deja de tener otras implicancias.

Como habíamos señalado previamente, existe una intención de parte de diversos juristas de establecer la autonomía del derecho tributario o por el contrario su pertenencia alguna rama del derecho. Entre ellos tenemos al destacado jurista argentino Giuliani Founrouge, a Dino Jarach, al francés Geny, al argentino Villegas etc., todos con la misma posición, pero fundamentada, de forma particular.

Sin embargo, antes leeremos la exposición del Tribunal Fiscal de la Federación de México al respecto.

En el problema de la autonomía del derecho fiscal, cabe señalar que desde hace tiempo el Tribunal Fiscal de la Federación de México ha sostenido que existe dicha autonomía, el derecho fiscal Como rama del derecho administrativo y a su vez del derecho público ha venido evolucionando de tal forma que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del derecho con características especiales que si la distinguen en el campo del derecho administrativo y en el derecho público con mayor razón la distinguen en el campo del derecho civil he ahí la existencia actual del derecho fiscal como una disciplina jurídica o rama del derecho autónoma, cuyo objeto de estudio son precisamente los ingresos y relaciones antes mencionados y cuya finalidad es la de conformar un sistema de

normas jurídicas de acuerdo con determinados principios que le son comunes y que Son distintos de los que rigen a las de otros sistemas normativos (Ponce De León García, 2012).

Al respecto Villegas (2001), considera:

“Toda referencia al tema "autonomía" requiere una consideración previa sobre la unidad del derecho. Esa unidad destruye toda posibilidad de independencias absolutas o de fronteras cerradas entre sus ramas. Los distintos sectores en que se divide el derecho no dejan de conformar, en su esencia, el carácter de partes de una única unidad científica. Por eso, nunca la autonomía de un sector jurídico puede significar total libertad para regularse íntegramente por sí solo. La autonomía en cualquier sentido que se tome no puede concebirse de manera absoluta, sino que cada rama del derecho forma parte de un conjunto del cual es porción solidaria. Así, por ejemplo, la "relación jurídica tributaria" (el más fundamental concepto de derecho tributario) es sólo una especie de "relación jurídica" existente en todos los ámbitos del derecho y a cuyos principios generales debe recurrir.” (p. 123 -124).

Por lo tanto, y aquí viene un aspecto trascendente en el tema en estudio. La autonomía, a la que puede arribar alguna rama del derecho, sea cual fuera esta, no le autoriza a un autogobierno, independiente, del resto de la normatividad jurídica a la que se debe, y a la cual pertenece.

Autonomía, no significa ‘fuera’ de las fronteras, o en ‘otras’ fronteras, sino que forma parte indubitable de un todo, y por lo tanto le afectan las normas y principios generales.

Entonces hablar de la autonomía del derecho tributario nos obliga reconocer dos corrientes la anti-autonómica y la autonómica. Señalando la primera que el derecho es uno sólo, por lo tanto no da lugar a divisiones

forzadas del derecho. La segunda por el contrario reconoce y defiende la autonomía basada en ciertas características propias de las que goza el derecho tributario, como: Autonomía estructural u orgánica, Autonomía conceptual o dogmática, Autonomía Teleológica, Autonomía Didáctica, lo cual le hace acreedor a cierta independencia.

Pese a lo expresado líneas arriba, expondremos de manera breve las diversas posiciones sobre la autonomía del derecho tributario y sus principales autores.

a. **Subordinación al Derecho Financiero** (Giuliani Fonrouge, Jarach)

Concretamente Giuliani Fonrouge, niega cualquier autonomía del derecho tributario, y por el contrario, señala su subordinación al derecho financiero. Dino Jarach, participa de similar posición.

b. **Subordinación al Derecho Administrativo**

(Zanobini, Mayer, Fleiner, Orlando, Del Vecchio)

Diversos autores señalan al derecho tributario como una rama del derecho administrativo, negando de esta forma cualquier rasgo de autonomía. La tesis se basa principalmente en que el derecho administrativo proporciona las bases, los conceptos e ideas, los principios, las instituciones fundamentales en el cual el derecho tributario tiene su origen y fundamento, y al cual debe recurrir, en caso de inexistencia de normas que resuelvan las relaciones tributarias. Los administrativistas sostienen al respecto “pero la subordinación exige que supletoriamente, y ante la falta de normas expresas tributarias sobre algún punto, se recurra obligatoriamente a los conceptos, ideas e instituciones del derecho administrativo.”

Principales tratadistas a favor Zanobini, Mayer, Fleiner, Orlando, Del Vecchio.

c. Autonomía Científica del Derecho Tributario

(Trotabas y de la Garza, y destacados publicistas argentinos como Jarach y García Belsunce)

Dentro de esta corriente destacan Jarach y García Belsunce. Esta corriente sostiene la autonomía tanto didáctica como científica del derecho tributario.

Belsunce señala algunos factores que sustentarían su posición: la autonomía teleológica (fines); la autonomía estructural u orgánica (“sus instituciones tienen naturaleza jurídica propia, responden a una misma naturaleza jurídica”); y su autonomía dogmática y conceptual (“cuando esa rama del derecho tiene conceptos y métodos propios para su expresión, aplicación o interpretación”)

Principales defensores: Trotabas y De la Garza.

d. Subordinación al Derecho Privado.

(Posición del francés Géný)

Sus defensores sostienen que no deja de existir una relación privada (derecho privado, al cual se asemeja) entre Estado y contribuyente en el cumplimiento de las obligaciones, acercándose más a la esfera del derecho civil y comercial.

“La obligación tributaria, se asemeja a la obligación de derecho privado, diferenciándose por el objeto de una y de otra (tributo por un lado y obligación de una persona por el otro).” (sa.).

e. **Tesis de Villegas sobre la Autonomía del Derecho Tributario**
(Posición del maestro argentino Villegas)

Las regulaciones jurídicas, cada vez más numerosas, se han agrupado en ramas especializadas, sin embargo, esto no puede establecer una independencia de cuño. “Pero esta fragmentación no puede hacer olvidar la afirmación inicial de que el derecho es uno y especialmente la consecuencia lógica de esta premisa: *que el legislador es único*. No hay un legislador por cada especialidad” (Villegas, 2001, p. 137).

D. LEY MARCO DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

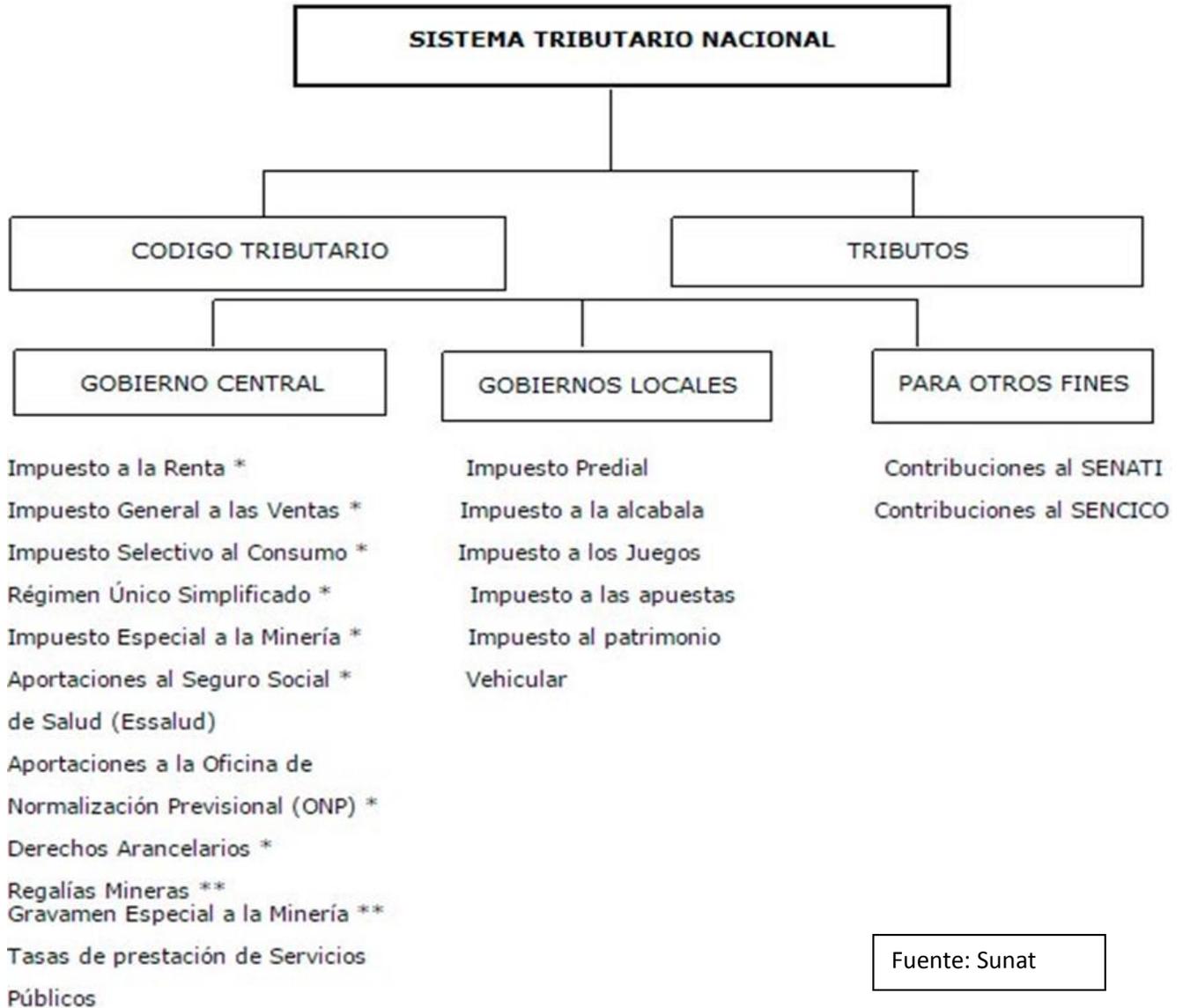
Esta norma señala la estructura del sistema Tributario Peruano, en cuanto a los órganos encargados de la recaudación de los tributos.

1. SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL

En mérito a facultades delegadas, el Poder Ejecutivo, mediante Decreto Legislativo No. 771 dictó la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, vigente a partir desde 1994. Objetivos de la Ley:

- a. Incrementar la recaudación.
- b. Brindar al sistema tributario una mayor eficiencia, permanencia y simplicidad.
- c. Distribuir equitativamente los ingresos que corresponden a las Municipalidades.

El Código Tributario constituye el eje fundamental del Sistema Tributario Nacional, ya que sus normas se aplican a los distintos tributos.



E. DENOMINACIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Otras denominaciones:

- Alemania —————> Derecho Impositivo
- Francia , Inglaterra, México —————> Derecho Fiscal
- Italia, España, América Latina —————> Derecho Tributario
- Otros —————> Derecho Financiero.

F. POLÍTICA FISCAL

Haciendo un símil con el derecho tributario, la política fiscal abarca un espectro de funciones y objetivos más amplios, por cuanto implica no sólo los ingresos y egresos del Estado sino además, el conjunto acciones que el gobierno toma, como parte de su política económica (podemos llamar a todas sus 'políticas' como políticas públicas), que buscan lograr el crecimiento del país de forma ordenada, pero a su vez el control de la inflación, la estabilidad económica, el crecimiento del empleo, etc., utilizando para ello la recaudación (los ingresos) y los egresos como herramientas para alcanzar sus metas.

También podemos entenderlo como: “Son los lineamientos que dirigen, orientan y fundamentan el sistema tributario. Los tributos son sólo una parte de la Política Fiscal.” (sa.).

Desde el punto de vista macroeconómico, la política fiscal debe cumplir un rol de estabilización y equidad.

En el Perú, es diseñada y propuesta por el Ministerio de Economía y Finanzas.

En otro concepto “La política fiscal es una rama de la política económica que configura el presupuesto del Estado, y sus componentes, el gasto público y los impuestos, como variables de control para asegurar y mantener la estabilidad económica, amortiguando las variaciones de los ciclos económicos y contribuyendo a mantener una economía creciente, de pleno empleo y sin inflación alta.” (sa.)

Para Ruiz Castilla Ponce de León, la política fiscal: “tiene que ver con las decisiones que toman las autoridades de gobierno sobre dos temas centrales: (i) ingresos (tributarios y no tributarios) y egresos presupuestales y (ii) impacto de las decisiones de gobierno en la marcha de la economía y la sociedad.” Para este reconocido tributarista, la política fiscal se encargaría, además, del crecimiento, de la economía, y todas las decisiones relacionadas al buen funcionamiento económico.

De esta forma la política fiscal cumple algunos roles:

- a. De estabilización
- b. Propender a la equidad

Para lograr estos objetivos cuenta con dos instrumentos:

- a. Los impuestos → Permite recaudar.
- b. El Gasto Público → permite las condiciones de crecimiento del país.

Ambos, actúan como reguladores de la política fiscal de un país.

G. EL TRIBUTO

CONCEPTO

Podemos definir al tributo como la prestación pecuniaria a favor del Estado que otorgan los contribuyentes, y que además, guarda una característica fundamental que es la de ser exigible.

Los tributos, como sabemos, básicamente tienen como objetivo el sostenimiento del Estado.

Desglosando el concepto:

- a. Es la **prestación dineraria a favor del Estado**, que este en virtud de su ius imperium puede establecer mediante una norma para el contribuyente.
- b. Por lo dicho, líneas arriba, esta prestación pecuniaria a favor del Estado, de **naturaleza exigible**.

1. DISTINTAS DEFINICIONES DE TRIBUTO

- La palabra tributo proviene de la voz latina «tributum», que en roma equivalía a la de gabela*, que significa toda imposición pública.
- Sáinz de Bujanda dice: “Se entiende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria -habitualmente pecuniaria- establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que al Estado y a los restantes entes públicos estén encomendados.”

- Para Dino Jarach tributarista ítalo- argentino: «el tributo es una prestación pecuniaria, coactiva, de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo».
- Maestro argentino Héctor Villegas: «las prestaciones comúnmente en dinero que el estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley, y para cubrir los gastos que le demande en cumplimiento de sus fines». (concepto utilizado por la Sunat).
- El gran Maestro brasileño Geraldo Ataliba nos dice: «. . . e l instrumento jurídico de abastecimiento de las arcas públicas, el mismo que se obtiene por medio de comportamientos humanos».
- Para el Modelo del código tributario para América latina OEA/BID, el tributo es: «las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines».
- El Tribunal Constitucional Peruano en sendas sentencias STC N° 3303-2003-AA/TC, N° 4899-2007-PA/TC Y N° 1857-2009-PA/TC, menciona que al no haberse regulado en nuestra legislación interna el concepto de tributo, es necesario recurrir a la doctrina. En tal sentido, se cita la definición de tributo propuesta por *Geraldo Ataliba* según la cual el tributo es: «. . . la obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley».

2. CLASIFICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

A continuación veremos el impuesto, la contribución y tasa.

a. CLASIFICACIÓN TRIPARTITA DEL TRIBUTO

- Impuesto (No origina una contraprestación directa de parte del Estado)
- Contribución (Sujeto pasivo obtiene un beneficio)
- Tasa (Prestación efectiva de un servicio individualizado).

b. TRIBUTOS VINCULADOS Y NO VINCULADOS

- Tributos vinculados: Relación entre hecho imponible y *'retribución'* del Estado
 - Tasas
 - Contribuciones
- Tributos no vinculados: No Relación entre hecho imponible y actividad estatal.
 - Impuestos.

H. ALGUNOS CONCEPTOS BÁSICOS RELACIONADOS AL DERECHO TRIBUTARIO

1. SUJETO ACTIVO Y SUJETO PASIVO

El sujeto activo de las relaciones tributarias es el Estado o cualquier otro ente que tenga facultades tributarias. En otro concepto es el ente encargado de percibir y administrar los tributos

Es aquel en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. Son acreedores de la Obligación Tributaria el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales, así como las entidades de Derecho Público con personería Jurídica Propia, cuando la Ley les asigne esa calidad expresamente.

El **sujeto pasivo** es el contribuyente, tanto sea persona física como jurídica.

En una definición más extensiva es la persona designada por ley como obligada para el cumplimiento de la prestación tributaria sea como contribuyente o responsable.

- **Contribuyente.-** aquel que realiza o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Se le denomina también 'deudor por cuenta propia', en tanto es quien realiza el hecho imponible.
- **El Responsable.-** es aquel que sin realizar el hecho imponible se encuentra obligado a cumplir la obligación tributaria. Es un 'deudor por cuenta ajena', en tanto tiene la obligación, así no realice el hecho imponible.

Nuestro Código Tributario señala en sus artículos 16, 17 y 18 quienes o que sujetos se encuentran considerados como responsables solidarios.

Adicionalmente pueden ser:

a) Agentes de retención.- sujeto que en función de la posición contractual o actividad que desarrolla retiene el tributo al contribuyente, figurando responsable del pago. Es señalado por Ley.

b) Agentes de percepción.- sujeto que por razón de su actividad, función, o posición contractual este en posibilidad de percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario.

Base Legal: Artículos 4, 7, 8 , 9, 10 del TUO del Cód. Tributario. Segundo párrafo del art 1 (D. Leg. 501 Ley General de Sunat); Art. 1 Ley 28647 etc.

- 2. HIPÓTESIS DE INCIDENCIA.**- Describe una situación 'posible' que en caso de producirse (con todos sus elementos) se convertiría inmediatamente en el hecho generador de la obligación tributaria. Podríamos decir que es sólo la descripción de la ley. Es por tanto sólo un concepto. Elementos de este hecho o aspectos que considera:

Aspectos o elementos que considera:

- Aspecto subjetivo (el sujeto)
- Aspecto objetivo (el hecho)
- Aspecto temporal (momento en que se desarrolla)
- Aspecto espacial (lugar donde tiene lugar)

Desde otro punto de vista, podríamos decir que la norma está formada de dos momentos: un antes y un después. El primero es la hipótesis de incidencia o descripción del hecho; y el segundo, el mandato, que es la aplicación de la norma o las consecuencias.

- 3. HECHO GENERADOR:** es la hipótesis de incidencia que desarrollada con todos sus elementos ha dado origen al hecho generador y, por tanto, ha generado la obligación tributaria. En otros términos es el hecho jurídico ocurrido que ha dado lugar al tributo. En este caso, es la acción descrita que ha pasado de un nivel abstracto o imaginario a uno de realización material.

Otros nombres: “hecho gravable”, “hecho tributario”, “hecho imponible” (usado en varios países), “hecho gravado”.

Para la CIAT: “El hecho generador es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica, establecida por Ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación.”

La CIAT, como vemos, considera que debe ser un hecho tipo, haciendo un símil con la materia penal, para que pueda producirse el hecho generador.

Hecho imponible.- para que un hecho o acontecimiento determinado sea considerado como hecho imponible, debe corresponder íntegramente a las características previstas, abstracta e hipotéticamente, en la Ley (esto es en la hipótesis de incidencia)

4. ALÍCUOTA

Es el porcentaje aplicado a la base imponible, para hallar en cada caso particular o según el tipo de renta la obligación tributaria. La alícuota en materia tributaria está establecido por ley. Es un dato estable y genérico, por el contrario de la base imponible que representa más bien un valor “individual”. Ambos combinados permiten el cálculo de la obligación tributaria de forma individual.

“No basta, sin embargo, para la fijación del ‘*quantum debeat*’, la indicación legal de la base imponible. Sólo la base imponible no es suficiente para la determinación *in concreto* del débito tributario.

La ley debe establecer otro criterio cuantitativo, que, combinado con la base imponible, permita la fijación del débito tributario, proveniente de cada hecho imponible. Así, cada obligación tributaria se caracteriza por tener un cierto valor, que sólo puede ser determinado mediante la combinación de dos criterios numéricos: la base imponible y la alícuota.” (sa.)

5. COSTO COMPUTABLE

El costo computable respecto de adquisiciones a título oneroso, se refiere a cuanto pagaste por la adquisición del inmueble.

Por ejemplo en rentas de segunda: en la compra de un inmueble, “será el valor de adquisición o construcción reajustado por los índices de corrección monetaria que establece el Ministerio de Economía y Finanzas sobre la base de los índices de precios al por mayor proporcionados por el Instituto Nacional de Estadística e Informática (INEI), incrementado con el importe de las mejoras incorporadas con carácter permanente.” (Sunat)

Los inmuebles **adquiridos a título gratuito** (caso de herencia, o cuando no pagaste por la adquisición del inmueble) con anterioridad al **01 de agosto de 2012**, tienen como costo de adquisición el valor de autoavalúo ajustado por el índice de corrección monetaria aplicado al año y mes de adquisición del inmueble.

Si la adquisición se produce a partir del **01.08.2012** en adelante, y luego se vende, el costo computable será igual a cero, salvo que el transferente pueda acreditar su costo de manera fehaciente.

6. BASE IMPONIBLE

Es el monto sobre el cual se aplicará el porcentaje de la alícuota del impuesto o tasa; el resultado, será el monto por tributo a pagar. Es el monto o ganancia sobre el cual se aplica un factor, dependiendo del tipo de renta para hallar el valor de la obligación tributaria a pagar.

‘Base Imponible es el monto a partir del cual se calcula un Impuesto determinado’.

En el impuesto sobre la Renta, es el Ingreso neto del contribuyente, descontadas las deducciones legales, sobre la base del cual éste deberá pagar Impuestos.

I. IMPORTANCIA DE LA TRIBUTACIÓN

En prácticamente todos los países del mundo, el sistema tributario es el responsable de generar la mayor parte de la recaudación necesaria para financiar los servicios prestados por el Estado.

La recaudación tributaria permite que el Estado cumpla con sus obligaciones establecidas en la Constitución como es velar por el bien común, proporcionar a la población los servicios básicos que requiere. Para hacer hospitales, caminos, proporcionar salud y educación, el Estado necesita de los tributos recaudados de los contribuyente.

El estado de esta forma busca la redistribución de los recursos recaudados, tratando de lograr una sociedad más justa y equitativa.

En la mayoría de los países estudiados el Estado, necesita de la recaudación tributaria para financiar sus actividades, sin embargo existen algunos países privilegiados que no tributan o su porcentaje de tributación es muy bajo. Este es el caso de Qatar, que es un país 'paradigma' de los bajos impuestos aunque su renta per cápita sea muy alta. En este privilegiado país, una monarquía árabe, el ingreso per cápita es de 144.000 dólares según el FMI al 2016. Sin embargo, este país no cobra ni un solo dólar por concepto de impuesto a la renta sobre sus habitantes. Las corporaciones del país, si están obligadas al pago de un 10% de sus ganancias. Sin embargo, en relación con la mayoría de países esta es una renta muy baja. Por ejemplo en España se paga un 25% Perú 30%, otros países europeos por encima del 30%, etc.

Existen otros 10 países en el mundo que, cobran sólo el 0% de impuestos a los individuos. Estos se encuentran principalmente en Oriente Medio: Qatar, Brunei, Kuwait, Arabia Saudí, Omán, Bahréin, Emiratos Árabes Unidos etc.

Entre otros territorios 'exonerados' podemos mencionar las Islas Caimán, la Isla de Sark, las Islas Vírgenes. "El archipiélago de las Bahamas es el único país independiente del atlántico que también comparte este régimen fiscal." (**Diario** La Vanguardia, 28 marzo de 2016).

CAPITULO II

DERECHO TRIBUTARIO EN LA DOCTRINA

A. EL DERECHO TRIBUTARIO EN LA DOCTRINA

En la aplicación de las normas, ya sea por el Estado o por los particulares, frecuentemente existen discrepancias en torno a cómo se debe realmente interpretar la norma, lo que quiso decir la misma, o como se debe diligenciar esta. Estas interpretaciones puedan dar lugar a una serie de discrepancias más formales sean administrativos o judiciales.

La norma, entonces, por muy buena que sea, muchas veces necesita ser aclarada, interpretada para su aplicación. Otras tienen vacíos o son realmente confusas y necesitan el auxilio de los expertos del derecho. En este último caso, nos estamos refiriendo a los jurisconsultos, especialistas o expertos en doctrina.

En el caso específico del derecho tributario por la cantidad de normas y su constante 'renovación' la necesidad de contar con experimentados expertos se hace necesario en la búsqueda de la comprensión de la abundante materia tributaria. La doctrina sirve de punto de referencia y reflexión para un mejor análisis de la norma, la experiencia de los juristas o jurisconsultos se hace, en muchos pasajes, de vital importancia.

Como dice **Rodríguez Lobato** "...a la doctrina corresponde el desarrollar y precisar los conceptos contenidos en la Ley..."

Para **Fernández López** "La doctrina jurídica es lo que piensan los distintos juristas respecto de los distintos temas del derecho, respecto a las distintas normas. Carece de toda fuerza obligatoria, aunque es importante fuente

mediata del derecho y su valor depende del prestigio del jurista que la ha emitido o formulado”.

Para **Lastra** “...la doctrina jurídica es la opinión de los juristas prestigiosos sobre una materia concreta (...). La doctrina jurídica surge principalmente de las universidades, que estudian el Derecho vigente y lo interpretan dentro de la Ciencia del Derecho.”

Como dice **Alva Matteucci** “Hablar de la doctrina es reflejar una información que sirve de apoyo, orientación, sistematización del conocimiento jurídico, tiene un mecanismo de ayuda al operador jurídico cuando busca desentrañar el verdadero significado de algunas instituciones o el propio contenido de las normas.”

B. LOS CONCEPTOS DE LAS NORMAS TRIBUTARIA NECESITAN SER INTERPRETADOS

La complejidad de la norma tributaria y sus objetivos, no permiten muchas veces un trabajo prolijo o claro a la hora de su creación y redacción, esto no es necesariamente por la escasez de talento de los juristas encargados para ello, sino por lo intrincado del lenguaje utilizado al querer precisar con excesiva exactitud lo que quiere transmitir la norma. Minuciosidad, que muchas veces requiere la norma frente a la precisión de los casos que se aborda. El lenguaje como un vehículo de comunicación, puede a veces convertirse también en un desván de imprecisiones o dobles interpretaciones, más aun cuando se requiere precisión de filigrana. Cuanto mejor sería, hacer de la norma tributaria un campo florido de conceptos sencillos y digeribles, que hasta el más lego o novato pudiera entender y, por lo tanto, utilizar convenientemente. Esto quizá facilitaría mucho la defensa o la actuación de las partes, pero quizá, no sería muy halagüeño para los operadores del

derecho y otras ramas. Pero bueno, dejaremos estas disquisiciones para otro momento.

Es entonces la norma, con sus dificultades a la hora de interpretarla que necesita del auxilio de esos juristas experimentados en la comprensión de la misma, ya sea por experiencia o por sus cualidades propias. Entonces la conclusión es sencilla, necesitamos muchas veces interpretar la norma, ya sea por vacío, confusión, imprecisión, abundancia, por tanto se hace útil el auxilio de expertos.

Notaremos que a la hora de interpretar siempre habrá opiniones diversas y contradictorias, puntos de vista disimiles y hasta a veces novedosos, por lo que pueden causar sorpresa. Sin embargo, para los estudiosos del derecho aquello solo serán alicientes que les estimulará a la hora de recrear sus propias convicciones y conceptos.

Podemos decir que a lo largo de la historia, siempre existieron personas o grupos de personas que elaboraron sus propios criterios respecto de algo. Puntos de vista únicos y particulares que luego fueron generalizándose, por su trascendencia. Estos pensamientos opiniones, viniendo de quien viniera, podían convertirse en verdaderas fuentes de consulta, o principios orientadores, a tomar en cuenta, de una rama o materia del saber.

Al respecto **A. Matteucci** comenta “En buena parte de éstas se formaban los **“consejos de ancianos”** los cuales a través de pronunciamientos u opiniones **“guiaban”** u **“orientaban”** al resto de personas en diversos aspectos. Eran entonces una especie de **“expertos”**. “Siempre ha existido, existe y existirán opiniones contrarias al efectuar consultas a los “expertos” ya que éstos pueden tener opiniones diversas y precisamente eso es lo que enriquece el panorama de la doctrina”

C. DEFINICIÓN DEL TÉRMINO “DOCTRINA”

Si tomamos al diccionario jurídico de Cabanellas encontraremos que doctrina es “Enseñanza para instruir. // Sabiduría, ciencia conocimiento. // Opinión de uno o más autores en una materia o acerca de un punto. // Teoría sustentada por varios tratadistas respecto de importantes cuestiones de Derecho“. Nos quedaremos con los conceptos, segundo, tercero y cuarto, por el momento.

Para otros autores como Fernández López “La doctrina jurídica es “lo que piensan los distintos juristas respecto de los distintos temas del derecho, respecto a las distintas normas. Carece de toda fuerza obligatoria, aunque es importante fuente mediata del derecho y su valor depende del prestigio del jurista que la ha emitido o formulado”

Otros especialistas, en la búsqueda de ese escabroso camino que conduce la verdad, han terminado definiendo a la doctrina de la siguiente forma: “Es el conjunto de juicios emitidos por los juristas en su tarea de encontrar la verdad jurídica. . . Se reduce al conjunto de opiniones que sirven de guía para ejercer el derecho. Nunca se impone por sí misma, ni tiene un carácter obligatorio.” (sa.).

Para **Aníbal Torres Vásquez** la doctrina “comprende el conjunto de opiniones y argumentos de los estudiosos del derecho (juristas, abogados, filósofos y todos aquellos que se dedican al estudio del derecho desde sus diversas perspectivas).”

Mientras que **Víctor García Toma** la define como “Es la ciencia del derecho elaborada por los jurisconsultos, y comprende el conjunto de sus investigaciones, estudios, análisis y planteamientos críticos” [que son] operaciones mentales efectuados por abogados con un sólida, experta y calificada formación académica.”

D. LA DOCTRINA IMPORTANCIA Y UTILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

Volviendo a nuestro tema fundamental nos aunaremos a las palabras de Alva Matteucci (2009) al señalar la importancia de la doctrina en materia tributaria.

El conocimiento pormenorizado de la Doctrina en determinada materia tributaria permite a quien lo posee, tener una mejor capacidad de raciocinio al momento de interpretar la normatividad tributaria, al igual que se le facilita la oportunidad de poder elaborar argumentos de defensa frente a situaciones en las cuales el fisco (representado por las Administraciones Tributarias de Gobierno Central o de Gobierno Local) ha efectuado acotaciones y pretende ejecutar alguna acción de cobranza.

Entonces, quien elabore recursos de impugnación, apelación, etc., o llegue a un procedimiento contencioso tributario, estará más capacitado, tendrá una mejor argumentación, una mejor calidad de ideas y estará mejor orientado en su actuación, de la misma forma si avanza a otras instancias.

Recoger ideas distintas y variadas, ayudará a quien lo necesite a elaborar con mayor claridad, versatilidad y precisión, sus propios conceptos al momento de argumentar y defender una posición. Como vemos, aprender doctrina sobre una área específica, está ligado, a una preparación permanente y a un abundante conocimiento de la materia que se consigue con un estudio permanente de la misma y asimilando y procesando las opiniones de otros.

El Jurista **Rubio Correa** al respecto señala “es evidente, a la vez, que no todas las obras jurídicas tienen el mismo valor intelectual y la misma influencia en las concepciones jurídicas de un sistema de Derecho determinado. Siempre hay buenos, regulares y malos trabajos doctrinales.

Hay muchos que contienen yerros o apreciaciones abiertamente absurdas. Parte del trabajo de la persona vinculada al Derecho, es saber discriminar entre uso y otros, apoyándose en los mejores. El trabajo en base a fuentes doctrinales mediocres o insuficientes, tiene poca probidad intelectual.”

Es por ello que muchos estudiosos o profesionales utilizan entre algunas ‘técnicas’ de estudio, ‘atiborrarse’ de opiniones tanto de autores nacionales como extranjeros, en la búsqueda incesante por ‘ganar’ nuevos puntos de vista, nuevas y distintas ‘verdades’ que los termine ‘diferenciando’ de lo común y ya conocido.

Como dice **Alva Matteucci** (2009) “esto repercute, finalmente, en una adecuada y/o exitosa defensa de sus intereses y clientes”.

VOCABULARIO BÁSICO

Probidad

Nombre femenino formal

Moralidad, integridad y honradez en las acciones.

E. ¿ES LA DOCTRINA FUENTE DEL DERECHO?

Cuando hacemos esta pregunta surgen inmediatamente discrepancias entre distintos especialistas acerca de si la doctrina es categóricamente fuente del derecho.

Para establecer si la doctrina es fuente del derecho primero intentaremos definir lo que es fuente.

Primeramente recurriremos al siguiente concepto “El término fuente del Derecho designa a todo lo que contribuye o ha contribuido a crear el conjunto

de reglas jurídicas aplicables dentro de un Estado en un momento dado” (Punschke Ivanna. Fuentes del Derecho. Recuperado de: <http://profivannapm.weebly.com/fuentes-del-derecho.html>)

Tomando como referente al diccionario electrónico Word Reference, este define fuente de la siguiente manera:

Fuente:

- a. Origen de algo, causa, principio:
- b. Aquello de que fluye con abundancia un líquido.
- c. Documento, obra o materiales que sirven de información o de inspiración a un autor

Otros autores, como **García Máynez**, sostiene (1964) “que fuentes del derecho son las formas de manifestarse las normas jurídicas” (p. 51). Lo cual nos parece un acertado comentario.

La Enciclopedia Jurídica señala de manera similar lo siguiente “. . .En nuestros países de derecho escrito, las principales fuentes son textos escritos, como los tratados internacionales, las constituciones, las leyes y los reglamentos; pero otras, como las costumbres, los principios generales del derecho consagrados por la jurisprudencia —inspirada a veces por la doctrina de los autores— ejercen un influjo mayor o menor según las materias. . . Con esta expresión se alude, más que al origen del Derecho a las formas de manifestarse el Derecho positivo”

Continuando los diversos alegatos sobre este, a veces, controvertido tema veremos lo que expresa el jurista brasileño **Miguel Reale** quien señala que muchos autores no consideran a la doctrina como fuente del derecho: “...alegando que por grande que sea la dignidad de un maestro (...), sus enseñanzas jamás tendrán fuerza suficiente para determinar la norma

jurídica (...) que debe ser cumplida por los jueces o por las partes.” (Reale, 1993, p.134)

Para **Calvo Ortega** “... se considera fuente, al igual que en cualquier otra disciplina, a todo acto que produce normas y principios básicos jurídicos.”

Desde la otra orilla y con un parecer distinto, **Rubio Correa** señala lo siguiente: “...la doctrina es una fuente del Derecho, formada por los escritos jurídicos hechos a lo largo de la historia. Cumple funciones complementarias a la legislación, en especial dentro de la familia romano-germánica a la que pertenece nuestro sistema, bien complementando a la legislación mediante funciones de descripción, explicación, sistematización, crítica y aporte de soluciones; bien aportando principios generales del Derecho a todos los ámbitos de su estructura. La fuerza de la doctrina está en razón directa de la concordancia de sus diversos autores y en razón inversa a la discordancia.

El estudioso del Derecho debe utilizarla ponderando lo bueno y lo malo dentro de ella, lo preponderante y lo secundario, sus procesos evolutivos tanto en lo que se refiere a obsolescencia como a innovación, y sus aportes a la concepción esencial del Derecho mismo.”

¿ENTONCES ES FUENTE O NO DEL DERECHO?

Al respecto Alva Matteucci señala estableciendo una posición más clara al respecto “En respuesta a nuestra interrogante apreciamos que la Doctrina de por sí no permite la creación del Derecho, sólo establece marcos de entendimiento, sugerencias, opiniones versadas y otros elementos que nos permitan interpretar el Derecho”

Bravo Cucci (2003) (citado por Alva Mateucci 2009) contribuyendo al debate señala “... las fuentes del Derecho Tributario son aquellos vehículos a través de los cuales se pueden insertar normas jurídicas en el sistema, produciendo

diversos efectos en el mismos. Así, a través de dichas fuentes se introducen normas tributarias para:

- a) Normar situaciones antes no reguladas.
- b) Derogar normas tributarias existentes sin reemplazarlas.
- c) Sustituir normas tributarias existentes.”

Con lo cual establece con notoria claridad el concepto de fuente.

Para Punschke I., “Se llama doctrina al conjunto de obras y de comentarios que elaboran los profesores y publicistas sobre los códigos, los textos legales y los problemas jurídicos en general” (Punschke Ivanna. Fuentes del Derecho. Recuperado de: <http://profivannapm.weebly.com/fuentes-del-derecho.html>)

Para otros autores, la doctrina cuando se transforma en norma o contribuye a su creación adquiere la corporeidad legal que antes no poseía. Podríamos decir, entonces, ¿que la doctrina es una fuente, pero no jurídica, y que adquiere otro estatus, cuando es utilizada como, fundamento, explicación de por ejemplo, la jurisprudencia?

Sin embargo, para muchos la doctrina sólo es orientadora no origina precisamente norma o está irremediabilmente destinada para ello.

Las normas tributarias no se modifican por lo que señala la doctrina, de allí que un sector mayoritario determina que la doctrina no califica como fuente del derecho.

Al respecto el maestro Villegas señala a la doctrina como a la jurisprudencia como Fuentes Extralegales, pues no se crean normas. Señala además “... su influencia puede ser decisiva para resolver ciertas lagunas del derecho o cuestiones oscuras.”

Bravo (2003) (citado en **Alva Matteucci** 2009) nos dice “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 (p. 130).

Sin embargo, tampoco podemos dejar de mencionar que la doctrina es y ha sido frecuentemente utilizada (incluso la extranjera) por jueces en diversas jurisprudencias, incluso mencionado en distintas sentencias del tribunal constitucional, que no han escatimado en utilizar estas ideas, principios, posiciones, conceptos, interpretaciones a la hora de esclarecer situaciones de conflicto y sostener sus fallos.

Al respecto, **Rubio Correa** (2005) (citado en Matteucci 2009) sostiene “(...) la doctrina ha sido recogida y citada intensamente por el Tribunal Constitucional, lo que muestra reconocimiento de esta fuente del derecho. El Tribunal ha aceptado aportes tanto de la doctrina nacional como de la extranjera” (p. 36)

Expresadas las diversas posiciones de destacados especialistas, no podemos dejar de señalar que en nuestro Código Tributario, la Norma III del Título Preliminar, literal ‘h’, ha incluido a la doctrina como fuente del derecho, en este caso tributario, lo cual nos llevará, de todas maneras, a preguntarnos y hacer algunas reflexiones sobre este tema.

Podríamos decir que la doctrina, en algunos casos, pasa de ser fuente de consulta a convertirse en una idea que fundamenta el derecho en sí. En general cualquier ‘idea’, opinión, teoría, en este caso jurídica - tributaria, puede ser considerada un fundamento de la fuente, pero no la Ley en sí.

F. ¿CONFUSIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO?

Puede entonces, como ya señalamos, ¿presentarse alguna confusión o ser una equivocación del legislador? Al revisar El Código Tributario, la Norma III del Título Preliminar, observamos que son fuentes del Derecho Tributario el literal h): La doctrina jurídica.

Al respecto, creemos que la intención del legislador ha sido darle un valor “referencial” al incluirlo dentro de las fuentes, dada su importancia en la vida jurídica, pero no necesariamente un valor obligatorio como el de una norma. Sin embargo, mientras no se haga la aclaración legal, respectiva, creo que la duda, pertinaz, seguirá allí.

G. LA CIAT AL RESPECTO DE LA DOCTRINA COMO FUENTE

La CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), se encarga de tener actualizada la información en materia tributaria de los distintos países de América Latina, brindando una apreciación actualizada de la marcha de la tributación en esta parte del continente.

Al hacer la revisión del artículo 15º Fuentes del Derecho Tributario, del citado Modelo de Código Tributario CIAT 2015, no encontramos incorporada a la doctrina como ‘fuente’ del derecho tributario. En el comentario que seguidamente se hace en el mismo modelo confirma lo expresado “Se enumeran como normas que rigen los tributos, aquellas reconocidas como fuentes del Derecho Tributario, que no son otras que las que componen, según Teoría General del Derecho, la “pirámide jurídica”, conforme al mismo orden de prioridad, las que a su vez aparecen consagradas en la mayor parte de los Códigos Tributarios de América Latina”.

Como segunda referencia el Modelo de Código Tributario elaborado por la OEA y el BID de 1968, en su artículo 2º que regula las Fuentes del Derecho Tributario, tampoco ha incorporado a la doctrina, materia en estudio, como fuente.

H. LA DOCTRINA COMO FUENTE DEL DERECHO – STC

SENTENCIA TRIBUNAL CONSTITUCIONAL - PLENO JURISDICCIONAL EXP. N.º 047-2004-AI/TC

<<2.1.3.6. La doctrina. Si bien no podemos afirmar que esta fuente derive de la Constitución, el Tribunal Constitucional y los diversos niveles jerárquicos del Poder Judicial recurren a la doctrina, nacional y extranjera, para respaldar, ilustrar, aclarar o precisar los fundamentos jurídicos que respaldarán los fallos que se sustentan en la Constitución, en las normas aplicables al caso y en la jurisprudencia>>.

Al respecto, Rubio Correa apunta que:

(...) la doctrina ha sido recogida y citada intensamente por el Tribunal Constitucional, lo que muestra reconocimiento de esta fuente del Derecho. El Tribunal ha aceptado aportes tanto de la doctrina nacional como de la extranjera.

I. ¿PAPEL DE LA DOCTRINA FRENTE A LAS NORMAS?

Como ya dijimos, la doctrina tiene más bien un papel orientador de la norma, sirve para esclarecer la misma, colabora en la argumentación, sirve para la exposición de motivos, en caso, por ejemplo, de la presentación de un proyecto de Ley, pero no es la norma en sí. Sin embargo, puede transmutar y

pasar de opiniones a formar parte de la jurisprudencia, dependiendo del uso que le den los jueces en una sentencia del tribunal constitucional, por ejemplo.

Es por esta razón que muchos 'expertos' u operadores del derecho, como venimos desarrollando, no consideran a la doctrina como una fuente del derecho en sí misma, en este caso, del derecho tributario.

J. LA DOCTRINA Y SU FUNCION EN EL ESTUDIANTE DE DERECHO TRIBUTARIO

Dado lo extenso de la norma tributaria y lo enrevesado de la misma, es de necesidad, encontrarse en un estado de constante estudio, así como nutrirse de las opiniones de distinto autores, a fin de cosechar nuevos puntos de vista, ideas, conceptos, que nos permitan una mejor comprensión de esta rama del derecho y, además, de fuente esclarecedora para muchos vacíos e inconsistencias que presenta frecuentemente la norma.

La doctrina de afamados especialistas nos puede llevar a tener nuevos puntos de vista que deben concordar con la esencia de los principios tributarios, pero, que muchas veces olvidamos.

La revisión constante de los conceptos doctrinarios de distintos autores, aunado, a la actualización constante de la norma tributaria, aunado a la revisión constante de la jurisprudencia tributaria, sea de observancia obligatoria o no, ayudará al especialista en tributación, a tener mejores mecanismos de defensa para sus casos, sobretodo, por lo cambiante de la normatividad de esta área del derecho.

Alva Matteucci "El profesional que consulta Doctrina de manera periódica tendrá una mejor manera de entender la problemática tributaria, logrando en muchos contar con una idea mucho más elaborada que le permita verificar por

donde se orientarán las acciones que el fisco pueda efectuar, al igual que tendrá mejores argumentos ante una eventual defensa al elaborar los recursos de reclamación y/o apelación.”

Concluyendo esta exposición de ideas y argumentos, y en base todas las consideraciones expuestas, es importante señalar la necesidad de la doctrina para todos los profesionales relacionados al quehacer tributario.

CAPITULO III

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LA TRIBUTACIÓN

A. DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

El derecho constitucional tributario, es la normatividad básica asentada en la Constitución que desarrolla desde la más alta jerarquía el derecho tributario. Siendo por tanto, el punto de partida, de la tributación en el país. El derecho constitucional tributario es una parte del derecho constitucional, que contiene los fundamentos básicos, principios, normas, competencias que tratan el tema de la tributación desde su origen, siendo la fuente que le da nacimiento.

Según **Ruiz Castilla Ponce de León**: “son aquellas reglas que regulan la potestad tributaria, son aquellas reglas que regulan a la facultad del estado para crear tributos”

Para **Rodolfo Spisso** “El derecho constitucional tributario es el **conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación**. Es la **parte del derecho Constitucional que regula el fenómeno financiero** que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestos coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura”.

Algunos autores han buscado establecer o definir la existencia del Derecho Constitucional Tributario al respecto dicen: que este es aquella parte del derecho constitucional que desarrolla la materia tributaria, estableciendo las bases, principios, en otras palabras exponiendo el punto de partida de la tributación en un país.

García Vizcaino (1999) nos dice lo siguiente: “En la actualidad el derecho constitucional tributario lo entendemos como el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas , referentes a la

delimitación de competencias tributarias entre distintos centros de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos a él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario” (p.219).

El Tribunal constitucional, tiene una posición respecto a la materia en estudio. En la STC 2689-2004-AA/TC indica con respecto a naturaleza constitucional del derecho tributario que la constitución es el “Conjunto de los principios y las normas que de por sí constituyen un sistema orgánico, por el cual, estos principios y normas se encuentran vinculados, de tal manera que no es posible hacer una interpretación aislada, sino que esta se debe efectuar de acuerdo al sistema completo, es decir tomando como base a la constitución. Es justamente en razón de ello que, el tema tributario se debe explicar partiendo de la perspectiva constitucional.”

B. POTESTAD TRIBUTARIA Y SU RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

La potestad tributaria ha sido definida de distintas formas. En sí, la potestad tributaria es el poder cedido por los particulares al Estado, para que en el ejercicio de este poder delegado, pueda establecer tributos, crearlos y tener la capacidad también de recaudarlos, incluso , aplicando sanciones, a través de los órganos correspondientes. Sin embargo esta delegación de poder, no es irrestricta, pues tiene sus propios límites.

Para Robles C. (2008) “La Potestad Tributaria, llamada por algunos, Poder Tributario, es aquella **facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar, suprimir tributos, entre otros**, facultad que le es otorgada a diferentes niveles de gobierno o entidades del Estado, exclusivamente en la Constitución”.

1. POTESTAD TRIBUTARIA

“La potestad tributaria, no es irrestricta, no es ilimitada (como lo fue en la antigüedad), sino que **su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos también en la Constitución**, de tal manera que a quien se le otorga Potestad Tributaria, se encuentra obligado al cumplimiento de estos límites, para que el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo” (Robles Moreno, 2008).

Para Michel Foucault, ‘el poder es la capacidad de afectar y ser afectado’. Al trasladarlo al derecho tributario, vemos que este afecta la riqueza, con lo cual se estaría cumpliendo con el concepto esgrimido. Luis Hernández Berenguel definía al mismo, como “el poder del Estado para crear, modificar y suprimir tributos y para eximir de ellos.”

Entonces, empezamos a rescatar algunos factores. Primer factor que es un poder delegado metodológicamente al Estado, lo cual nos hace denotar su carácter monopolístico y de derecho público.

Ahora cuando hablamos de la potestad como la capacidad de crear, modificar, extinguir tributos, estamos hablando directamente de la facultad legislativa, es decir, del órgano encargado de crear tributos. Para nuestra legislación este sería, principalmente, el poder legislativo, el cual es heredero de una larga tradición tributaria.

Continuando, podemos decir que al ejercer la potestad tributaria, el Estado debe respetar los principios que establecen límites al poder. En suma, el poder no es irrestricto, tiene límites, es limitado. En suma, tiene formas de control, para evitar el abuso al que usualmente se llega cuando un poder se vuelve irrestricto.

2. CLASES DE PODER TRIBUTARIO

Según Castilla Ponce de León la potestad tributaria se divide en originaria y derivada. A continuación pasaremos a hacer una sucinta explicación de ambos conceptos.

a) Originaria.- en esta, quien tiene la potestad tributaria, la ejerce sin trámite previo, haciendo uso directo de esta facultad delegada. Ejemplo el congreso al elaborar leyes tributarias que están dentro de sus facultades delegadas por la democracia representativa.

En un segundo alcance, podríamos decir “surge con el propio Estado, al cual la Constitución le confiere la función legislativa primaria objetiva a través del Poder Legislativo” (Sanabria Ortiz, 2015).

En este caso tomaremos como ejemplo, las municipalidades que ejercitan el poder tributario originario contenido como mandato en la Constitución.

b) Derivada.- es aquella, en la que el ente del Estado, que desea crear tributos, debe antes hacer un ‘trámite previo’, es decir no puede ejercer la directamente la facultad delegada, porque originariamente no ha sido delegado con ella. Por ejemplo el poder ejecutivo tiene una facultad ‘limitada’, delegada directamente, para crear, modificar aranceles y tasas. Pero, en el caso de crear, modificar o suprimir otros tributos debe antes pedir del poder legislativo facultades (esto es ‘trámite previo’) para luego de ser autorizado, hacerlo.

Tomemos como ejemplo, claro el Ministerio de Economía que pidiendo facultades delegadas al Congreso, es el encargado del ejercicio del poder tributario pero no como un poder originario sino mediante esta delegación.

Vocabulario Básico de la Unidad

Potestad: Dominio, poder, jurisdicción o facultad que se tiene sobre algo.

Poder que se nos otorga para la realización de un 'acto'.

C. CONSTITUCION DE 1979 Y 1993 Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Entendemos entonces que la Constitución contiene una serie de normas tributarias fundamentales, sin embargo, para su ejercicio a través de la potestad tributaria, requiere de una serie de principios, que la complementen, controlen, establezcan límites para que esta potestad tributaria tenga una real validez.

Alva Matteucci señala “Dentro de la propia Constitución Política existen reglas que deben ser cumplidas para el ejercicio de la potestad tributaria, otorgadas a los diferentes estamentos del Estado, con la finalidad que estos, al ejercerla, puedan crear, modificar, suprimir y exonerar de tributos a los contribuyentes, dentro del ámbito de su competencia. Ello se encuentra regulado en el artículo 74° de dicho cuerpo normativo.”

A continuación señalemos los principios constitucionales tributarios establecidos explícitamente (y también implícitamente) en nuestra constitución en el artículo 74.

- a) **Explícitos:** reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de la persona, no confiscatoriedad.

- b) **Implícitos:** capacidad contributiva, economía en la recaudación; equidad; publicidad, etc.

También es preciso señalar que no debemos olvidar aquellos que vienen siendo incorporados por las respectivas sentencias del tribunal constitucional, constantemente.

Los principios constitucionales tributarios tienen una función que es la del control de esta potestad tributaria otorgada al Estado, para que esta facultad, tenga límites, respete ciertos parámetros, y no sea irrestricta, es decir que este poder sea ilimitado. En otras palabras, estos principios son el control al poder tributario.

Como al respecto es señalado por distintos expertos “Por consecuencia mediante estos principios se subordina al propio Estado a la voluntad general de la sociedad, protegiendo a la sociedad de cualquier arbitrariedad del uso del poder Estatal en el ejercicio de su potestad tributaria” (sa.).

1. La CONSTITUCIÓN DE 1979 Y PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Como podemos apreciar la Constitución del 79, se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. No hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria.

En esta encontramos dos artículos relacionados directamente con los tributos.

Art. 77, “Todos tienen el deber de pagar los tributos que les corresponden y de soportar equitativamente las cargas establecidas por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos.”

Art. 139, “Solo por ley expresa se crean, modifican o suprimen tributos y se conceden exoneraciones y otros beneficios tributarios. La tributación

se rige por los principios de legalidad, uniformidad, justicia, publicidad, obligatoriedad, certeza y economía en la recaudación. No hay impuesto confiscatorio ni privilegio personal en materia tributaria. Los gobiernos regionales pueden crear, modificar y suprimir tributos o exonerar de ellos con arreglo a las facultades que se les delegan por ley. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones, arbitrios y derechos o exonerar de ellas, conforme a ley.”

Es este último artículo el que permite establecer un paralelo con el artículo 74 de la constitución de 1993.

2. CONSTITUCIÓN DE 1993 Y LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EXPLICITOS

El artículo 74 de la constitución de 1993, establece que los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley.

En otro apartado del citado artículo establece expresamente los cuatro principios constitucionales tributarios reguladores de la potestad tributaria del Estado.

“ . . .El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de ley, y los de igualdad y respeto de los derechos

fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.”

“No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”

CONSTITUCION DE 1993 Y SU POTESTAD TRIBUTARIA RESTRINGIDA

La Constitución ha precisado en el artículo 74º quienes gozan de potestad tributaria, pero **no otorga potestad tributaria irrestricta, sino restringida**, en el sentido que el ejercicio de esta potestad se encuentra limitada a los cuatro principios, expresamente establecidos.

D. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

La actual Constitución señala expresamente sólo cuatro Principios del Derecho Tributario, esto es, los cuatro límites que debe respetar quien ejerce la potestad tributaria en el país.

1. Reserva de Ley,
2. Igualdad,
3. Respeto a los Derechos Fundamentales de la Persona,
4. No Confiscatoriedad.

Para efectos didácticos vamos a incluir dentro de este ‘grupo’ al Principio de Legalidad, contenido en el Código Tributario Título Preliminar Norma IV

1. RESERVA DE LEY

El principio de reserva de la ley, señala que la norma sólo puede ser creada o modificada por el congreso y que la base normativa de su creación es la ley.

Según este principio –que está vinculado al principio de legalidad– **“algunos temas de la materia tributaria deben ser regulados estrictamente a través de una ley y no por reglamento”**.

Según Iglesias Ferrer diversas son las razones que han llevado a que determinados temas tributarios sólo puedan ser normados a través de la Ley:

Primero: Impedir que se regule, cree el tributo a través de disposiciones de menor jerarquía.

Segundo: Impedir que un ente con poder tributario originario como el ejecutivo o el municipio, que son más dinámicos, abusen de su dinamicidad y se excedan.

Tercero: Impedir que se den casos de doble imposición interna y normas tributarias contradictorias.

Además, según este principio, la dación de las normas está reservada al Congreso (se exceptúa, por cierto, aranceles y tasas que son dados por el ejecutivo. Art. 74, Constitución 1993).

Este principio ha ido evolucionando con el tiempo, de tal manera que, por las necesidades propias de la técnica en el ámbito tributario, **muchas veces es necesaria la delegación de competencias del Legislativo al**

Poder Ejecutivo, situación que se ha generalizado en distintos países. En nuestro país dicha situación viene establecida como precedente en la Constitución de 1979.

No cualquier órgano puede imponer tributos, sino sólo aquellos que pueden o tienen la potestad o facultad para ello.

Cabe añadir, que los tributos deberán ser establecidos con la aceptación previa de quienes deben pagarlos, lo que modernamente sería el Congreso, por cuanto estos son los representantes 'modernos' del pueblo.

SENTENCIA DEL TC - STC N° 2689-2004-AA/TC / 20.01.2006

El principio de Reserva de Ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservado para ser actuado únicamente mediante una ley. Este principio tiene como fundamento la fórmula histórica “no taxation without representation”, es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. (Cf. STC N° 42-2004-AI/TC).

SENTENCIA N° 2689-2004-AA/TC (Caso Emergencia)

A diferencia de este principio, el principio de reserva de ley significa que el ámbito de la creación, modificación, derogación o exoneración –entre otros– de tributos queda reservada para ser actuada únicamente mediante una ley. Este principio tiene

como fundamento la fórmula histórica “no taxation without representation”; es decir, que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir”.

SENTENCIA Nº 6626-2006-PATC

“Ha resuelto: 3.- Habiéndose detectado el estado de cosas inconstitucionales en lo referido al ámbito formal de la Reserva de Ley, los efectos de la presente sentencia se suspenden en este extremo, hasta que el Legislador regule suficientemente el Régimen de Percepciones IGV, en observancia del principio constitucional de Reserva de Ley, en un plazo que no exceda del 31 de diciembre del 2007”.

2. PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Debemos partir que todo ejercicio de la potestad sancionadora del Estado debe estar asentado, previamente, en el principio de Legalidad. Desde el punto de vista del derecho Tributario cualquier norma tributaria para su aplicación debe estar sustentada, previamente, en una norma pre-existente; es evidente que esta exista bajo un procedimiento legal. (I).

Otro asunto importante que es necesario precisar con respecto a este principio es que no se encuentra incluido dentro de los “cuatro” del artículo 74 de nuestra ley (pero sí, dentro del título Preliminar, Norma IV, más precisamente, del Código Tributario), sin embargo por múltiples razones, como es su importancia, trascendencia, didácticamente hemos

considerado ubicarlo dentro de esta pequeña exposición de los principios tributarios constitucionales.

Continuando con estas definiciones Luis Araoz Villena (citado por Ruiz Castilla Ponce de León, 2013) señala que en virtud del principio de legalidad existen “figuras impositivas” que –para su efectiva vigencia dentro de un sistema jurídico nacional- requieren de una base legal (expresa).

Es el **Principio de Legalidad** el complemento al Principio de Reserva de la Ley, y viceversa, **el cual se puede definir como:** “toda disposición con implicancia tributaria que está sustentada en un marco legal legítimo”. Es clara entonces la referencia a la norma escrita y en vigencia, a la norma plasmada y legal, o a la norma establecida vía un procedimiento legal. En general, es una norma preexistente.

Para Humberto Medrano Cornejo “El Principio de Legalidad quiere decir que **sólo por ley** (en su sentido material) se pueden crear, regular, modificar y extinguir tributos; así como designar los sujetos, el hecho imponible, la base imponible, la tasa etc.”

Habiendo ya recorrido un trecho con relación a estos principios que actúan como normas limitantes del ejercicio de la potestad tributaria, debemos añadir que ni el principio de legalidad ni el principio de reserva de ley, por ejemplo, son por si solos capaces de asegurar un cobro justo de la obligación tributaria, por lo que es necesario tener en cuenta el aporte de otros principios como el de capacidad contributiva, de igualdad, no confiscatoriedad para la creación o aplicación de una norma tributaria más justa y equitativa.

La doctrina lo considera como una extensión de la locución latina “nullum crimen nulla poena sine lege”, o sea la preexistencia como condición de la legalidad del delito y de la pena en materia criminal, la cual trasplantado al derecho tributario equivaldría a la expresión, “nullum tributum sine lege”, cuya traducción es que no hay tributo sin ley (Prieto Pinilla Héctor (1994). Fuentes del Derecho Tributario. Revista de Derecho Universidad del Norte, 4 pp. 99-115).

SENTENCIA N° 2689-2004-AA/TC (Caso Emergencia)

“En el ámbito constitucional tributario, el principio de legalidad no quiere decir que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado está sometida sólo a las leyes de la materia, sino, antes bien, que la potestad tributaria se realiza principalmente de acuerdo con lo establecido en la Constitución. Por ello, no puede haber tributo sin un mandato constitucional que así lo ordene. La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley.

MÁXIMAS CON RESPECTO AL PRINCIPIO DE LEGALIDAD y RESERVA DE LEY

Ambos principios son representados de manera muy didáctica y categórica, con dos máximas conocidas.

-Nullum tributum sine lege (no hay tributo sin ley)

-No taxation without representation (no hay tributo sin representación)

El principio de legalidad equivale al principio de preexistencia de la ley tributaria, como el de ‘reserva’ equivale al instrumento (la ley) y la facultad originaria: “según el cual no existe carga tributaria si al tiempo de la

realización del hecho generador de la obligación tributaria no existía una ley expedida por autoridad competente” (Prieto, 1994, p. 107).

3. PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD

Este es otro de los principios de trascendencia que contribuyen a regular el ejercicio de la potestad tributaria del Estado. Este defiende que el contribuyente no deba aportar de aquello que necesita para subsistir. El principio de no confiscatoriedad defiende el aporte sobre el mínimo que una persona necesita para satisfacer su sostenimiento, y ello por cierto, no significa sólo alimentos.

ROBLES C. señala al respecto: “los tributos no pueden exceder la capacidad contributiva del contribuyente pues se convertirían en confiscatorios. . . El principio de No Confiscatoriedad **defiende básicamente el derecho a la propiedad**, ya que el legislador no puede utilizar el mecanismo de la tributación para apropiarse indirectamente de los bienes de los contribuyentes.”

Velásquez Calderón (1997) (citado por Robles, 2008) coincidiendo señala: “Este principio tiene una íntima conexión con el derecho fundamental a la propiedad pues en muchos casos, ya tratándose de tributos con una tasa irrazonable o de una excesiva presión tributaria, los tributos devienen en confiscatorios cuando limitan o restringen el derecho de propiedad pues para poder hacer frente a las obligaciones tributarias ante el Fisco el contribuyente se debe desprender de su propiedad.

Por su parte Villegas (citado por Robles 2008) “La confiscatoriedad existe porque **el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes**, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insoportables, desbordando así la capacidad contributiva de la

persona, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad”.

Luis Hernández Berenguel refiere lo siguiente “la confiscatoriedad desde el punto de vista cuantitativo no es propiamente un principio de la tributación, sino más bien una consecuencia de la inobservancia del principio de capacidad contributiva. Este principio puede definirse como una garantía contra el atentado a las posibilidades económicas del contribuyente. Es decir, cuando el tributo excede a las posibilidades económicas del contribuyente se produce un fenómeno confiscatorio.”

Como vamos viendo la actuación de cada uno de los principios por separado no es suficiente para un control efectivo del ejercicio de la potestad tributaria. Por ejemplo, el principio de reserva de ley, que faculta a uno o varios entes del Estado a crear norma tributaria, no es suficiente, para determinar si esta norma ‘creada’ guarda realmente los límites de no confiscatoriedad, de igualdad o de capacidad contributiva, entre otros, que analizaremos posteriormente. Es necesario por tanto una actuación ‘mancomunada’ de estos principios en su función de control y de búsqueda justicia.

“La **potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales** (principio de legalidad). Este principio de legalidad no es sino solo **una garantía formal de competencia** en cuanto al origen productor de la norma, pero no constituye en sí misma garantía de justicia y de razonabilidad en la imposición. Es por esta razón que algunas Constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva que constituye el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria.”. Robles C. (2008) Los Principios Constitucionales Tributarios. Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional. Recuperado de

<http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/09/14/los-principios-constitucionales-tributarios/>

Según **Valdés Costa** (1996), en su "Curso de Derecho Tributario", afirma que la "No Confiscación es una prohibición destinada a evitar una imposición excesiva, superior a las posibilidades del sujeto pasivo de contribuir a las cargas públicas, sin afectar su derecho a la subsistencia digna" (p. 130).

Podemos decir que la No Confiscatoriedad debe cumplir algunos requisitos:

- Sin exceder los límites (psicológicos).
- Los impuestos deben ser tolerables (sin exceder los límites económicos).
- Razonabilidad (los impuestos deben ser razonables).

La potestad tributaria que ejerce el Estado no debe convertirse en una arma que podría llegar a ser destructiva de la economía, de las familias y de la sociedad, en el caso que exceda los límites más allá de los cuales los habitantes de un país no están dispuestos a tolerar su carga.

En este sentido, debemos comprender bien que el límite entre lo tributable y lo confiscatorio, muchas veces es difícil de establecer. Robles C. (2008).

Finalmente, el principio de confiscatoriedad para una correcta aplicación y mejor comprensión debe ser evaluado y diseñado, en función de los principios de capacidad contributiva, equidad, etc. lo que puede permitirle un alcance más justo en cuanto a sus objetivos.

STC 004-2004-AI/TC

“El principio de no confiscatoriedad informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley tributaria no pueda afectar irrazonable y desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas.

Este principio tiene también una faceta institucional, toda vez que asegura que ciertas instituciones que conforman nuestra Constitución económica (pluralismo económico, propiedad, empresa, ahorro, entre otras), no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejercite su potestad tributaria” (Item 18).

STC N.º 2727-2002-AA/TC, donde se estableció que:

“(…) el principio precitado es un parámetro de observancia que la Constitución impone a los órganos que ejercen la potestad tributaria al momento de fijar la base imponible y la tasa del impuesto. Éste supone la necesidad de que, al momento de establecerse o crearse un impuesto, con su correspondiente tasa, el órgano con capacidad para ejercer dicha potestad respete exigencias mínimas derivadas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad”.

4. PRINCIPIO DE RESPETO DE LOS DERECHOS FUNDAMENTALES

El principio de los derechos fundamentales señala principalmente que la potestad tributaria va a estar limitada en su ejercicio cuando colisione con cualquiera de los derechos fundamentales establecidos en el art. 2 de la Constitución lo cual significa, los que están señalados y los que a futuro se incorporen como parte de los mismos. No es necesario abundar que los derechos fundamentales no se recortan pero si se pueden ganar nuevos derechos (*principio de numerus apertus*).

Bravo Cucci (2003) señala al respecto: “En rigor, el respeto a los derechos humanos no es un “principio” del Derecho Tributario, pero sí **un límite al ejercicio de la potestad tributaria**. Así, el legislador en materia tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere alguno de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como lo son el derecho al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, entre otros que han sido recogidos en el artículo 2 de la Constitución Política del Perú” (p. 117-118).

Juan Velásquez Calderón:

“Esta es una de las innovaciones más importantes en materia tributaria. Sin embargo, habría que precisar que si bien se pone en preeminencia el respeto a estos derechos fundamentales en materia tributaria, la no consignación legislativa no le hubiera dado menor protección pues el sólo hecho de haberse consignado en la Constitución una lista (en nuestro entender “abierta”) de derechos fundamentales ya les confiere rango constitucional y, en consecuencia, la mayor protección que ellos puedan requerir. En otras palabras, no era necesario dicha declaración, técnicamente hablando. Al margen de ello, creemos que es justificable su incorporación porque ofrece garantía a los contribuyentes, dado que los derechos fundamentales de la persona podrían verse afectados por abusos en la tributación”.

Por ejemplo: si decimos que toda persona tiene derecho “a la vida, a su integridad moral, psíquica y física y a su libre desarrollo y bienestar” (Inciso 1 del artículo 2), una deuda tributaria ante la administración tributaria debería, en consecuencia, exigirse respetando este derecho esencial. De la misma forma, una fiscalización tributaria, debería

realizarse respetando, la inviolabilidad de domicilio, el secreto y la inviolabilidad de sus comunicaciones y documentos privados o el secreto bancario, la reserva tributaria etc. En el caso de los otros principios, una actuación de la administración tributaria acorde con los derechos fundamentales, debería respetar el principio de no confiscatoriedad por los efectos que produciría sobre los mismos. De la misma forma, el principio de igualdad, capacidad contributiva etc.

5. PRINCIPIO DE IGUALDAD

En esencia el principio de igualdad no debe señalar un trato 'igualitario' a todos, en razón de las distintas situaciones socioeconómicas de la población contribuyente. Este principio actúa o debería hacerlo muy de la mano con el principio de capacidad contributiva, que nos señala un aporte acorde con sus posibilidades económicas. El principio de igualdad por lo tanto se funda en un axioma que lo hace de más fácil comprensión: "tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales".

Este principio es por lo tanto útil en su aplicación para el caso de exoneraciones, beneficios tributarios, y en algunos casos de inafectaciones. Esto, por cierto, merece un análisis dependiendo de cada caso particular, en la búsqueda de una verdadera justicia tributaria. Por ejemplo, se habla mucho de normas tributarias especiales para las pymes. Para otros especialistas es sencillamente cobrar impuestos sin privilegios.

Iglesias Ferrer (2000) comenta lo siguiente sobre este principio "según el principio de igualdad tributaria los **contribuyentes con homogénea capacidad contributiva deben recibir el mismo trato legal y administrativo** frente al mismo supuesto de hecho tributario (p. 269).

Bravo Cucci (2003) por su parte nos dice “El principio de igualdad es un límite que prescribe que **la carga tributaria debe ser aplicada de forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos sujetos que se encuentran en situaciones económicas diferentes.** El principio bajo mención supone que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización o introducción de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.” (p. 114).

Finalmente el principio de igualdad se traduce en dos tipos:

- a. **Igualdad en la Ley,**
- b. **Igualdad ante la Ley.**

En el primer caso, el legislador *legisla para todos por igual*; en el segundo caso, una vez que la norma se ha dado, la Administración Tributaria tiene el deber de tratar a los contribuyentes *igual en casos iguales*. La pregunta final que habría que hacerse es ¿si todo esto se cumple en la realidad?

Sentencia del Tribunal constitucional EXP. N.º 5970-2006-PA/TC dado el 12 de noviembre de 2007.

En términos generales, el Tribunal Constitucional ha señalado que el derecho a la igualdad tiene dos facetas: igualdad ante la ley e igualdad en la ley. La primera de ellas, quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el

órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable.

Sin embargo, la igualdad, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Como tal, comporta que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, pues no se proscribiera todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable. La aplicación, pues, del principio de igualdad no excluye el tratamiento desigual; por ello, no se vulnera el principio cuando se establece una diferencia de trato, siempre que se realice sobre bases objetivas y razonables (STC 0048-2004-PI/TC) (numeral 14)

“ (...) los beneficios tributarios responden a políticas y objetivos concretos que justifican que se otorgue un trato excepcional a determinadas actividades o personas que normalmente estuvieran sujetas a tributar, (...) el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional por cuanto podría devenir en arbitrario, sino que debe realizarse no sólo en observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino que también debe ser necesario, idóneo y proporcional. Lo contrario supondría llevar a supuestos de desigualdad injustificada cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2) está proscrito” (STC 0042-2004-AI/TC, fundamento 14) (numeral 18).

SENTENCIA N°6626-2006-PA/TC: Principio de Igualdad

Se alega trato diferenciado por el porcentaje de percepción, el que varía en función de si el importador nacionaliza bienes usados (5%) o nuevos (3.5%).

El Tribunal Constitucional considera que ello no vulnera el derecho a la igualdad, al señalar que: "...no se observa que la medida adoptada sacrifique principios o derechos fundamentales de la recurrente, adicionales a su interés legítimo de querer pagar un porcentaje menor por percepción del IGV En efecto a lo largo del expediente no se ha determinado que se haya dispensado un trato diferenciado con efectos directos en el derecho de propiedad, considerando el mínimo porcentaje diferencial (1.5%) o la libre competencia de la recurrente, en tanto el mercado de consumo de vehículos nuevos y usados no es el mismo, como tampoco lo son los riesgos potenciales que pueden producirse en uno u otro caso, respecto de afectaciones al medio ambiente, a la seguridad vial e incluso a la propia vida, conforme este Colegiado pudo advertir en el caso de la circulación de los llamados buses camión (STC 7320-2005-PA/TC)"

E. OTROS PRINCIPIOS INCLUIDOS POR SENTENCIAS ACLARATORIAS

1. PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD Y EL DEBER DE CONTRIBUIR.

Complementando a los principios constitucionales tributarios establecidos en la Constitución de 1993, hablaremos un poco, sobre algunos otros principios, que indudablemente deben formar parte de los principios tributarios, y que han sido incluidos como parte del espectro de principios constitucionales tributarios por el tribunal constitucional, en aclaradoras sentencias.

Este principio de solidaridad, traducido como 'deber de contribuir', así lo menciona el TC, no lo encontramos expresamente en la Constitución como principio tributario, es más bien el tribunal constitucional quien ha introducido esta categoría jurídica, este 'nuevo' principio.

De esta manera, dentro de los principios tributarios 'clásicos' ya enumerados encontramos el principio de solidaridad. Este principio no está en la Constitución, es decir no lo encontramos en el artículo 74. Es el TC, el que en la sentencia Exp. N.º 2016-2004-AA/TC del 07 abril del 2005 se pronuncia en referencia al mismo.

EXP. N.º 2016-2004-AA/TC - PRINCIPIO DE SOLIDARIDAD.

Se afirma que la finalidad de este principio es que en las relaciones entre los miembros de la comunidad exista un nexo ético y común, lo que llevará a asumir que la sociedad es consustancial a la existencia humana. Este principio, promueve el cumplimiento de una serie de deberes; entre ellos, el deber de la colectividad de lograr el bien común; y, el deber de redistribuir adecuadamente los beneficios sociales (FJ 15).

Según esta misma sentencia, el principio de solidaridad, promueve el cumplimiento de un conjunto de deberes, a saber:

a) El deber de todos los integrantes de una colectividad de aportar con su actividad a la consecución del fin común. Ello tiene que ver con la necesidad de verificar una pluralidad de conductas (cargos públicos, deberes ciudadanos, etc.) a favor del grupo social.

b) El deber del núcleo dirigenal de la colectividad política de redistribuir adecuadamente los beneficios aportados por sus integrantes; ello sin

mengua de la responsabilidad de adoptar las medidas necesarias para alcanzar los fines sociales.

Entonces, y en pocas en el principio de solidaridad en materia tributaria, o también traducido como el deber de contribuir, se da con prioridad del interés social sobre el interés individual.

EXP: 6089-2006-PA/TC 11 abril 2007

4.2 El deber de contribuir y el principio de solidaridad tributaria

18. En el Estado Social y Democrático de Derecho, el fundamento de la imposición no se limita únicamente a una cuestión de Poder Estatal, sino que incorpora a su razón de ser el deber de todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos, deber que si bien originalmente fuera entendido respecto al cumplimiento de obligaciones sustanciales y formales relacionadas con el pago, también podría extenderse a la exigencia de cuotas de colaboración de terceros con la Administración Tributaria.

Estado Social de Derecho = Principio de solidaridad

2. PRINCIPIO DE SUPREMACIA CONSTITUCIONAL

Otro principio que muchos especialistas creen conveniente tratar en materia tributaria, es el principio de jerarquía de la norma en materia tributaria o Principio de Supremacía Constitucional. Partamos entonces del Art. 51 de la Constitución.

Artículo 51° Supremacía de la Constitución

La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.

Por ejemplo, hubo un caso emblemático en materia tributaria, de jerarquía constitucional. El caso confronta al art. 19 de la Constitución contra el artículo 87 de la Ley 23733 del 17 de diciembre de 1983 - Ley Universitaria. La Constitución señalaba que las instituciones educativas estaban “inafectas de todo impuesto directo e indirecto”, mientras el artículo 87 de la Ley 23733 mencionaba que las universidades estaban “exoneradas de todo ‘tributo’ fiscal o municipal creado o por crearse”. Si observáramos bien, eran situaciones totalmente diferentes, lo cual provocaría durante muchos años una falta de claridad, y por tanto, de conflicto, entre ambas normas y las entidades involucradas.

Revisemos ahora el expediente respectivo.

EXP. 8391-2006-PA/TC DEL 13 de Noviembre del 2007

“El criterio de jerarquía (lex superior derogat legi inferiori) se encuentra reconocido en el artículo 51° de la Constitución Política, el mismo que dispone que “[la] Constitución prevalece sobre toda norma de rango legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente (...)”.

Este artículo afirma los principios de supremacía constitucional que supone una normatividad supra –la Constitución- encargada de consignar la regulación normativa básica de la cual emana la validez

de todo el ordenamiento legal de la sociedad política. En ese entendido, se debe señalar que la Constitución es una norma jerárquicamente superior a la Ley N° 23733 por cuanto la validez de ésta depende de aquélla”.

“La validez, por tanto, en materia de justicia constitucional se encuentra relacionada con el principio de jerarquía normativa, conforme al cual la norma inferior (v.g. Ley N° 23733 - Lima, nueve de diciembre de mil novecientos ochenta y tres) será válida sólo en la medida que sea compatible con la norma superior (v.g. la Constitución)”

“En consecuencia, a juicio de este Colegiado, en aplicación de los criterios de temporalidad y jerarquía, el artículo 87 de la Ley 23733 adolece de una situación de inconstitucionalidad sobrevenida, al pretender abarcar en mayores supuestos los beneficios tributarios establecidos en la Constitución de 1993.

CAPITULO IV

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS IMPLICITOS

A. PRINCIPIO IMPLÍCITOS

Son aquellos que sin estar mencionados expresamente en la Constitución, son aplicables en razón que defienden derechos fundamentales de la persona y establecen criterios básicos imprescindibles para el funcionamiento del poder tributario, teniendo la misma validez que los principios expresamente señalados. Muchos de estos, a su vez, han sido tratados por sendas sentencias del TC, lo cual ha servido para establecer su rango constitucional dado su calidad de supremo intérprete de la Constitución.

B. PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Este principio nos señala, que los individuos estarán obligados, al pago de tributos, en la medida de su capacidad económica, la cual debe considerarse como punto de partida un mínimo establecido para satisfacer necesidades básicas. Por ello, muchas veces, al tratar de este principio, es hablar de las obligaciones tributarias que afectan a la riqueza, como fundamento real del hecho impositivo. Por lo tanto, el obligado debe tener capacidad económica, más allá del mínimo, para tener capacidad contributiva.

Al respecto Robles C., afirma “La persona que esta apta económicamente para pagar impuestos debe contribuir, el que tiene riqueza sólo para cubrir sus necesidades vitales y las de su familia, carece de capacidad contributiva, por el contrario, la existencia de grandes utilidades constituye evidencia de capacidad contributiva, por ejemplo”.

Conocida también como capacidad económica de la obligación, consiste como dice el profesor Francisco Ruiz de Castilla “en la aptitud económica que tienen las personas y empresas para asumir cargas tributarias”, tomando en cuenta la riqueza que dicho sujeto ostenta. Impone también respetar niveles económicos mínimos, calificar como hipótesis de incidencia circunstancias adecuadas y cuantificar las obligaciones tributarias sin exceder la capacidad de pago”.

Por este principio de capacidad contributiva, “El ser humano es medido por su potencia económica, por ser generador de riqueza, y esta es medida por su actividad, por sus rentas, etc.” (sa.)

El TC señala que este principio, forma parte del Derecho Constitucional Tributario, Implícitamente.

SENTENCIA TC 33-2004-AI/TC del 28 de septiembre del 2004

- *Dice que “La riqueza económica justifica cualquier tributo”. “Si no hay riqueza económica no puede haber un tributo”.*

Se tiene como manifestaciones de esa riqueza: a la renta, el patrimonio y el consumo.

La persona que esta apta económicamente para pagar impuestos debe contribuir; el que tiene ‘riqueza’, sólo para cubrir sus necesidades vitales y las de su familia, carece de capacidad contributiva. ()

La existencia de grandes utilidades constituye evidencia de capacidad contributiva.

Otro pronunciamiento del Tribunal Constitucional sobre el tema de la Capacidad Contributiva lo podemos encontrar en la siguiente sentencia:

STC N° 53-2004-AI/TC, la cual precisa lo siguiente:

“Para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74º de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical. (FJ 7 VIII. B. 1)”

C. PRINCIPIO DE PUBLICIDAD

Por este principio las normas tributarias deben ser debidamente publicadas para poder reclamar su vigencia.

En otras palabras, sin publicación no habría entrado en ejercicio la norma, pues para tener validez, debe ser previamente conocida por ‘todos’.

Este principio que se arrastra desde la antigüedad, cuando la norma era tallada en piedra, consistía en que esta era exhibida en un lugar público para ser “conocida y cumplida”.

“Este principio está muy relacionado con la vigencia de las normas, ya que sin publicación no hay vigencia, y por tanto, tampoco eficacia.” (sa.)

La publicación, es transmitir a todos los ciudadanos que una ley que ha sido previamente suscrita por el Jefe de Estado (o por el Presidente del Congreso, de ser el caso), es conocida por todos para ser cumplida.

“Es poner en conocimiento del público en general, de los ciudadanos, el texto ya promulgado, y tiene lugar mediante la inserción de la norma jurídica en el diario oficial” (Robles. C. 2008)

Al respecto el **artículo 51º** de la Constitución lo define así:

“La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado”.

A su vez el **artículo 109º** de la Constitución señala:

“La ley es obligatoria desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte”.

La publicación, a diferencia de la promulgación es el acto por el cual el Jefe de Estado firma el proyecto enviado por el Congreso, para dar fe de su existencia y acuerdo, seguidamente ‘mándala’ publicar. Por lo tanto, es hacer pública la norma para, a partir de allí, pueda ser aplicada o ejercitada.

ACLARACION CON RESPECTO A LA ‘PROMULGACIÓN’ SEÑALADA EN EL ART. 74

Como ya hemos señalado en un capítulo precedente, existe en el art. 74, una ‘confusión’ o error, del término de promulgación sobre el de publicación, como punto de partida para su vigencia.

De lo señalado anteriormente, debemos entender para todos los efectos que en el caso del tercer párrafo del artículo 74º de la Constitución no se trata de

la 'promulgación' de una norma, sino, más bien, de la publicación de la misma.

En este sentido, para su vigencia, es relevante la fecha en que la norma aparece publicada. Aunque para muchos no podría darse lo primero, sin seguidamente obligarse a lo segundo, que es la publicación. Siendo más bien, entendemos, un problema de redacción.

D. PRINCIPIO DE EQUIDAD

En la equidad distinguimos dos tipos: equidad vertical, y equidad horizontal. Por la primera es posible tratar desigual a los desiguales, y por la segunda, es lógico tratar igual a los iguales.

La imposición mediante la norma debe ser justa, atendiendo algunas veces a criterios distintos, en razón de que no existe un desarrollo igual en cada uno de los obligados tributarios.

El principio de equidad tiene **su antecedente en el principio de justicia** formulado por Adam Smith, así se precisa que:

“Los súbditos de cada Estado **deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades**: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. Justamente de la observancia o menosprecio de esa máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en los impuestos”

Es un principio que para su aplicación debe ir de la mano, en su análisis, con el de capacidad contributiva.

El tributo debe guardar proporciones razonables; y en relación a la presión tributaria, la equidad significa que debe existir una relación prudente entre el total de ingresos de los contribuyentes y la porción que de éstos se detrae para destinarla al pago de tributos.

Clases de equidad según Ruiz Castilla Ponce de León:

- **Equidad horizontal:** Según el cual aquellos contribuyentes que se encuentran en una misma situación deben soportar idéntica carga tributaria.
- **Equidad vertical:** Según el cual los contribuyentes que tienen menor capacidad contributiva asuman menor presión tributaria, mientras que los contribuyentes que poseen una mayor riqueza deben soportar una carga tributaria más elevada. (Ruiz de Castilla, 2002, p.55)

Dicho de otro modo:

- Que los sujetos que posean más riqueza económica tengan que soportar más carga tributaria.
- Que los sujetos que posean menos riqueza económica tengan que soportar menos carga tributaria.

Equidad es definido como un trato justo e imparcial, por lo tanto, es aplicar tributos a cada uno de forma proporcional y justa de acuerdo a cada persona y su realidad económica y financiera.

Para finalizar veremos las palabras del profesor Ruiz de Castilla, al respecto “dentro de las características del sistema tributario se debe respetar el principio de equidad, lo cual significa que el tributo debe guardar proporciones razonables; y en relación a la presión tributaria, la equidad significa que debe existir una relación prudente entre el total de ingresos de

los contribuyentes y la porción que de éstos se detrae para destinarla al pago de tributos”

VOCABULARIO BASICO

Equidad

- Cualidad que mueve a dar a cada uno lo que merece:
- Justicia, imparcialidad en un trato o un reparto

(Word Reference)

E. PRINCIPIO DE ECONOMIA EN LA RECAUDACION

Por este principio los gastos por la recaudación de un tributo no pueden ser mayores que el mismo, pues esto impediría su recaudación, por su alta onerosidad. En otras palabras, no se puede gastar más que se lo que va a recaudar. Un principio, por demás, lógico y útil en su aplicación por las administraciones tributarias.

Robles, C. afirma “Mediante este principio las normas tributarias no pueden resultar inoportunas, en el sentido que para el cumplimiento de estas en la recaudación no pueden generar un gasto mayor que el que por la vía del tributo se obtiene”

La economía en la recaudación impulsa en evaluar las posibilidades tributarias de cada tributo a la hora de crearlos para evitar un esfuerzo vano en tributos poco rentables. También contribuye con la administración tributaria a la hora de establecer un orden de prioridad a la hora de recuperación de los tributos, y en los procesos de fiscalización. Parte de la visión de una administración tributaria más eficiente, se encuentra también en la aplicación del presente principio.

F. PRINCIPIO DE CERTEZA Y SIMPLICIDAD

El principio de certeza y simplicidad consiste en que al momento de elaborar la norma debe primar la simplicidad en cuanto a su redacción así como en las formalidades y pasos a la hora de tributar, precisión en el hecho imponible, plazos, alícuota, etc. Esto conlleva, a que una legislación tributaria que está en continuo cambio no estaría fomentando el valor de estos principios.

Ruiz Castilla, menciona al respecto “El principio de simplicidad, ya que los tributos se deben traducir en fórmulas que sean las más elementales posibles, para facilitar su entendimiento y aplicación por parte de los contribuyentes y para propiciar la eficiencia de la Administración Tributaria. En este mismo sentido, advierte el profesor Ruiz de Castilla que “a lo largo de la historia, se advierte una constante tensión entre los principios de equidad y de simplicidad. Es difícil lograr sistemas tributarios que ofrezcan un equilibrio perfecto entre la equidad y la simplicidad. Los sistemas tributarios deben tener una estructura justa. La idea de justicia distributiva dice que se debe dar a cada uno lo que le corresponde. La asignación de cargas tributarias para los contribuyentes tiene que ser razonable. La paradoja es que cuanto más esfuerzos hace el legislador para llegar a fórmulas impositivas justas, las reglas resultan más numerosas y complicadas, alejándose del ideal de simplicidad...”

Cuando hablamos de simplicidad, nos referimos a una norma simple o fácil de entender y por tanto de aplicar durante el cumplimiento de la obligación o en la ‘defensa’ por parte de los contribuyentes. Lo cual no se cumple con nuestra normatividad tributaria, sumamente engorrosa y extensa. El principio de certeza, tampoco se vendría cumpliendo, por cuanto la norma tributaria en nuestro país sufre continuos cambios y modificaciones lo que imposibilita tener el tiempo suficiente para, siquiera, adaptarnos a ella. Por el contrario se encuentran en una ‘continua transformación y/o afinamiento, y no

necesariamente, por factores técnicos, sino muchas veces por ‘políticas’ novedosas o ‘salvadoras’ de los gobierno de turno.

“Consiste en que **la norma tributaria debe ser clara y precisa, debe determinar con precisión el sujeto, el hecho imponible, la base imponible, la alícuota, fecha, plazo** y modalidades de pago, exenciones y beneficios en general, infracciones posibles, sanciones aplicables y recursos legales que proceden frente a una actuación ilegal de la administración.” (sa.).

G. PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Este principio no se encuentra en la Constitución, como muchos otros, más bien se encuentra en la legislación o doctrina extranjera antes que en la nuestra.

En nuestro país, Cesar Landa (Presidente del TC) lo ha presentado con cierto impulso.

En pocas palabras, por este principio todos estarían obligados al pago de tributos, no debiendo establecer ningún privilegio o diferencia. En una frase: “cuando llueve todos se mojan”. Es evidente que para su articulación y aplicación justa necesita coordinar su función con otros principios, como el de equidad, capacidad contributiva, no confiscatoriedad etc.

Sin embargo, la excepción a este principio es que este puede aplicarse ante razones objetivas y no subjetivas (puede leer Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario).

Ej: exoneraciones en la Amazonía

H. PRINCIPIOS TRIBUTARIOS EN OTROS PAISES

1. PRINCIPIOS DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL

El sistema tributario español se basa en los siguientes principios:

a. Principio de igualdad y generalidad

Todos los españoles son iguales a la hora de pagar los tributos.

b. Principio de capacidad económica

Es la cantidad de ingresos o riqueza que un ciudadano posee, por lo tanto los tributos tendrán que tener en cuenta esta capacidad a la hora de determinar lo que cada ciudadano debe pagar.

c. Principio de progresividad

Cuanta más capacidad económica tenga una persona, más tributos pagará de forma progresiva.

d. Principio de no confiscatoriedad

La tributación no podrá ser superior a la renta o patrimonio gravado.

e. Principio de legalidad

El artículo 133 de la Constitución establece que el único que tiene poder para establecer los tributos es el Estado mediante la Ley.

2. PRINCIPIOS TRIBUTARIO CONSTITUCIONALES MÉXICO

Al respecto la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 31 Fracción IV, establece la obligación tributaria.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

- IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

De este concepto esgrimido por su ley principal es que se desprenden una serie de principios, al parecer establecidos por su jurisprudencia y/o doctrina. En esta ocasión tomaremos las palabras de la jurista mexicana Ixchel Tenorio Cruz quien desarrolla estos principios

- Principio de generalidad “son obligaciones de los mexicanos”.- Al establecer de manera general las obligaciones de los mexicanos, lo que resulta ser uno de los elementos principales del acto legislativo, ya que una ley es general cuando tiene aplicación a todos los individuos que se coloquen en el supuesto normativo.

- Principio de obligatoriedad “son obligaciones”.- La contribución a los gastos públicos constituye una obligación de carácter público que encuentra vinculación directa con la coercitividad con la que cuenta el fisco; este principio se encuentra reiterado en el artículo 1° del Código Fiscal de la Federación.

- Vinculación al gasto público “contribuir para los gastos públicos” Este principio a su vez constituye una obligación para el Estado, que es el destinar las contribuciones únicamente a la satisfacción de los gastos públicos, concepto que doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo.

- Principio de proporcionalidad “...de la manera proporcional...”.- A través de este principio se distribuyen las cargas tributarias, tomando en consideración la capacidad de pago individual de los

contribuyentes, lo que implica que sea en proporción a sus ingresos, mientras mayores sean los ingresos del contribuyente el impuesto deberá incrementarse, correspondiendo al legislador fijar la proporción en que las contribuciones aumentarán.

- Principio de equidad “...y equitativa...”.- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que en base a este principio, los contribuyentes de un impuesto que se encuentren en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, para lo cual el legislador debe crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, sustentadas en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra.
- Principio de legalidad o reserva de ley “...que dispongan las leyes...”.- “Conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y sólo él podrá emitir leyes en sentido formal y material”.

I. PRINCIPIOS ESTABLECIDOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

Al respecto el Título Preliminar del Código Tributario desarrolla cierta normatividad sobre los principios. Esto está contenido en la Norma I, IV, IX, del Código Tributario.

NORMA I: CONTENIDO

El presente Código establece los **principios generales**, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario.

NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10;

b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; etc.

NORMA IX (TITULO PRELIMINAR): APLICACION SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias **siempre que no se les opongán ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario**, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

J. ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LOS PRINCIPIOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EL CÓDIGO TRIBUTARIO

No es insustancial, de manera alguna, hacer un análisis de los distintos principios tributarios establecidos tanto en la Constitución, como en el Código Tributario, e incluso en la jurisprudencia u otras leyes.

- En los últimos textos constitucionales (Constitución del 79 y 93) se encuentra una diferencia en cuanto a la inclusión o exclusión de distintos principios tributarios.

- El CT sólo desarrolla el Principio Reserva de Ley en la Norma IV y menciona, además, el principio de legalidad.

- A pesar que en muchos casos los principios implícitos están contenidos en la norma, precisarlos en el código tributario, no sería un acto improductivo, sino más bien resultaría esclarecedor, apelando al principio de certeza y predictibilidad, que debe tener toda norma.

- A veces pensamos que la no inclusión es sólo un olvido legislativo, en el entendido, que el principio de los derechos fundamentales, al ser de 'amplio' espectro, sumada a la jurisprudencia, terminará llenando cualquier vacío de la norma.

- La Norma IX del Título Preliminar establece que "Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario o en su defecto los Principios del Derecho Administrativo...". Lo cual parece un error del legislador, al considerar a los principios tributarios como supletorios.

- Siguiendo a la Norma IX, ¿sólo se considerarían principios del derecho tributario a los contenidos en la Constitución y al principio de legalidad-

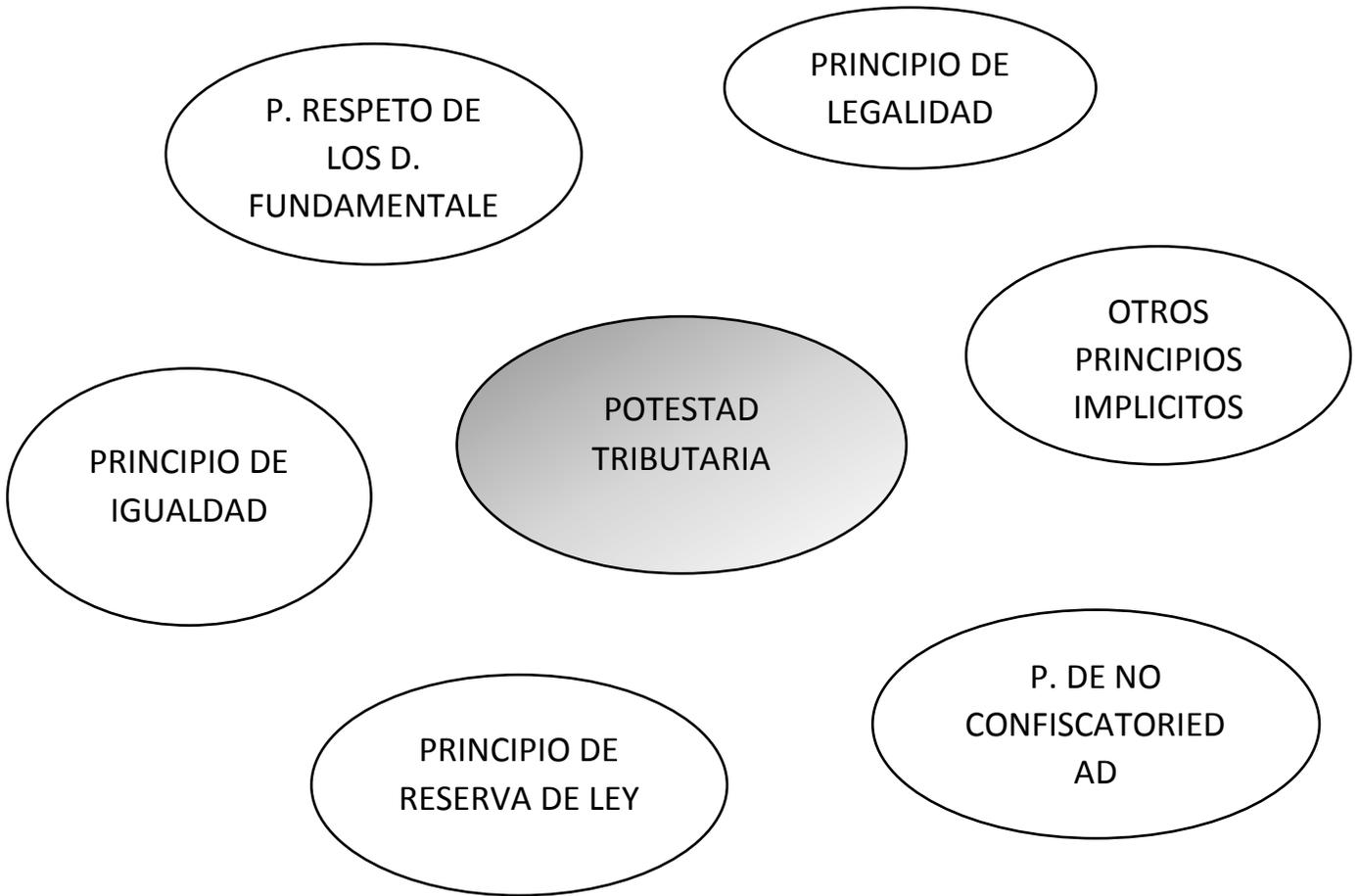
reserva de ley, establecidos por el Código Tributario, siendo el resto de principios tributarios supletorios? Veamos lo que dice el inicio de la Norma IX “En lo previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalice”.

- Sostenemos que se debe precisar, por lo menos a nivel del Código Tributario, los principios no contenidos en la Constitución, a fin de agilizar los procedimientos.
- El Código Tributario establece que son fuente del derecho tributario entre otros, la doctrina.
- ¿Debemos entender que el Principio de los Derechos Fundamentales, deja una ventana abierta para incluir toda una serie de principios aunque no se hallen mencionados en la Constitución?
- Por lo que vemos el TC, se viene encargando de señalar una serie principios tributarios, no incluidos expresamente en las normas o fuentes actuales. Entendemos que lo hace con un fin esclarecedor, de lo contrario, lo consideraría innecesario.
- ¿Debemos entender que el Principio de Respeto de los Derechos Fundamentales de la persona están establecidos de antemano en la Constitución Política? Nos preguntamos, ¿esta demás señalarlos?

K. CONCLUSIONES

- Los principios tributarios implícitos vienen siendo reconocidos por distintas sentencias del tribunal constitucional.
- Los principios implícitos forman parte de los principios constitucionales tributarios por su naturaleza primordial o esencial a la hora de esgrimir su función orientadora el desarrollo y aplicación del derecho tributario.
- Existe cierto desorden y confusión en la redacción de la norma tributaria existente, que es necesario salvar a fin de agilizar soluciones en la aplicación de la misma.
- A manera de conclusión del presente capítulo diremos que los principios tributarios tanto implícitos como en general , cumplen la función de servir no sólo de orientación, de fuente, o de base frente a los vacíos o inexactitudes de la norma o 'falsas interpretaciones' para el sistema tributario sino también la función de "control" de la potestad tributaria.
- Podemos ver que en nuestro ordenamiento constitucional figuran una serie de principios tributarios con nombre propio, pero sería también importante incluir en nuestra constitución o en alguna parte de la norma estos principios implícitos y otros, que por su importancia, es necesario que los contribuyentes los conozcan y tengan acceso a ellos.

Principios Constitucionales Tributarios y "Potestad Tributaria. Fig. 2



CAPITULO V
CÓDIGO TRIBUTARIO
LIBRO I - TITULO PRELIMINAR

A. NORMA I: CONTENIDO

El presente código establece los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico tributario.

1. COMENTARIO

El Código Tributario es un conjunto sistemático y orgánico de disposiciones que regulan la materia tributaria general, constituyendo la estructura del sistema tributario nacional, al definir su contenido y finalidad.

Es preciso señalar que el código tributario no regula ningún tributo en particular, sin embargo estas son aplicables a todo los tributos establecidos en la legislación peruana, siempre en cuando estas sean parte del sistema tributario peruano, y a sus relaciones jurídicas que estos originen.

En consecuencia, las relaciones que tengan la administración tributaria y no estén referidos estrictamente a la recaudación tributaria a través de los impuestos, contribuciones, tasas, no son aplicables el Código Tributario **(Vallejo, 2015, p.83)**.

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 13206-3-2011 (05.08.2011)

Se resuelve inhibirse del conocimiento de la queja presentada contra SUNAT por seguirle un procedimiento de cobranza coactiva de una deuda correspondiente a la Contribución al Fondo Nacional de Vivienda (FONAVI) - Cuenta de Terceros contenida en una orden de pago, al no tener el Tribunal Fiscal competencia para emitir pronunciamiento al respecto toda vez que dicho procedimiento guarda relación con disposiciones que no tienen naturaleza tributaria. Se remiten los actuados a la Administración para que le otorgue al escrito el trámite correspondiente. **(Bravo et al, 2014, p.25).**

RTF 3030-7-2008 (06.03.2008)

Se Improcedencia de la alegación de confiscatoriedad respecto de las multas El principio de no confiscatoriedad a que se refiere el art. 74° de la Constitución no es aplicable a las sanciones pecuniarias sino solo a los tributos.

RTF 255-2-1998 (13.03.1998)

El Tribunal Fiscal se inhibe de conocer la queja interpuesta contra la Municipalidad por la multa impuesta por esta por haber instalado anuncios publicitarios sin contar con autorización municipal, la cual tiene el carácter de ser una multa administrativa no tributaria. **(Bravo, 2014, p.27).**

RTF 00365-2-1997 (25.03.1997)

El Tribunal se inhibe de conocer la queja interpuesta, debido a que esta versa sobre el pago de una retribución por concepto de servidumbre, la cual no tiene naturaleza tributaria.

(Bravo Cucci, 2014, p.28)

B. NORMA II: ÁMBITO DE APLICACIÓN

Este Código rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende:

- a. Impuesto: Es el tributo cuyo cumplimiento no origina una contraprestación directa en favor del contribuyente por parte del Estado.*
- b. Contribución: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales.*
- c. Tasa: Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente.*

No es tasa el pago que se recibe por un servicio de origen contractual.

Las Tasas, entre otras, pueden ser:

- a. Arbitrios: son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de un servicio público.*
- b. Derechos: son tasas que se pagan por la prestación de un servicio administrativo público o el uso o aprovechamiento de bienes públicos.*
- c. Licencias: son tasas que gravan la obtención de autorizaciones específicas para la realización de actividades de provecho particular sujetas a control o fiscalización.*

El rendimiento de los tributos distintos a los impuestos no debe tener un destino ajeno al de cubrir el costo de las obras o servicios que constituyen los supuestos de la obligación.

Las aportaciones al Seguro Social de Salud - ESSALUD y a la Oficina de Normalización Previsional - ONP se rigen por las normas de este Código, salvo en aquellos aspectos que por su naturaleza requieran normas especiales, los mismos que serán señalados por Decreto Supremo.

1. COMENTARIO

COMENTARIO DE WALKER VILLANUEVA GUTIERREZ

El tributo como su género y su fundamento jurídico

El tributo es el concepto fundamental del derecho Tributario, que como señala Gonzales García, tropieza con dos dificultades fundamentales. Su carácter abstracto y el ser un concepto género que comprende a otro que le precede en el tiempo y le aventaja en importancia, e impuesto. Una dificultad adicional, la señalada por Bravo Cucci en el sentido de que el tributo parece formar parte del sistema de los fundamentos obvio, esto es, dar por obvio determinados conceptos por estimarlos verdades inmutables sobre las cuales no hay nada que añadir ni investigar (**Bravo et al 2014, p.30.**)

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 5434-5-2002 (18.11.2002)

Tribunal resuelve inhibirse de conocer la apelación interpuesta contra la resolución de la municipalidad distrital que declaró improcedente su solicitud de prescripción de deuda por concepto de merced conductiva de 1992 a 1995. El primer aspecto controvertido a definir consiste en determinar si la referida deuda tiene naturaleza tributaria, pues de ello depende que el Tribunal Fiscal tenga competencia para decidir sobre la controversia planteada, según el artículo 101 del Código Tributario. Después de un análisis normativo, doctrinario y jurisprudencial, se establece que, si bien de una interpretación literal del inciso b) del artículo 68 de la Ley de Tributación Municipal, podría concluirse que los derechos se generan por el uso de cualquier bien de propiedad de la municipalidad, cedido a favor de un particular, sea este de dominio público o de dominio privado, debe entenderse, partiendo del concepto de tributo, que están referidos solo al caso de los bienes de uso público y por tanto de dominio público, cuya

administración y tutela ha sido concedida según las normas a las municipalidades, habiéndose señalado en diversas resoluciones **(Baldeón, 2009, p.13)**.

RTF 21828-9-2012 (20.12.2012)

El contribuyente alega la prescripción de la deuda originada por las costas procesales. El Tribunal Fiscal señala que de conformidad con la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario, el anotado Código Tributario rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos, señalando que para dichos efectos el término genérico tributo comprende impuestos, contribuciones y tasas. El Tribunal Fiscal considera que las costas procesales no tienen naturaleza tributaria, sino administrativa por lo que carece de competencia para pronunciarse al respecto. **(Bravo et al., 2014, p.45)**.

RTF 4928-2-2007 (12.06.2007)

Que en cuanto al cuestionamiento de la naturaleza tributaria de la deuda en cobranza coactiva, debe indicarse que los Aportes al FITEL y OSIPTEL tienen naturaleza tributaria por ser obligaciones pecuniarias establecidas por la ley como consecuencia de una actuación estatal directa, que en el caso de FITEL se plasma en la cesión de! derecho a operar un servicio público de telecomunicaciones y, tratándose de OSIPTEL, en la supervisión que efectúa sobre tales operadores, criterio establecido por este Tribunal en la Resolución N° 560-2- 99.

3. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC Exp. 4841 -2004-AA/TC (22.09.2005)

En el impuesto a la renta, el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para esclarecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva. Por tal motivo, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de las normas que regulan el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta-AAIR.

STC Exp. 3303-2003-AA/TC (27.01.2005)

“... se sustentan en la propia definición de lo que técnicamente se entiende por tributo, que aun cuando de modo expreso no haya sido recogida en nuestra legislación, no obsta para tener un acercamiento a ella, en base a lo desarrollado por la doctrina.

El tributo se concibe como la obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley; constituyendo sus elementos esenciales son: a) su creación por ley; b) la obligación pecuniaria basada en el ius imperium del Estado; y c) su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito.

STC Exp. 03283-2007-PA/TC

1. La finalidad del Decreto Ley 22591 fue crear el Banco de la Vivienda un fondo para que los trabajadores, en forma progresiva, puedan satisfacer su necesidad de vivienda.

2. No se cumplía con los principios constitucionales tributarios, en especial con el de reserva de ley, pues, en tal razón, si se hubiera tratado de un tributo, tenía que haberse definido expresamente como tal, ya que el artículo 74 de

la Constitución reserva al legislador la facultad para crear tributos y esa facultad no puede ser materia de interpretación, antes bien, debe manifestarse explícitamente.

3. Tampoco puede considerarse como una contribución, pues, como se observa, el FONAVI es administrado por una persona jurídica (el Banco de la Vivienda) diferente al Estado y no está destinado a la realización de obras públicas o de actividades estatales, más bien se trataba de un fondo para viviendas de los trabajadores, actividades y obras de carácter privado.

4. Finalmente, la ley en examen no cumple con el principio de legalidad, pues no contiene en forma expresa la voluntad del legislador de crear un tributo.

4. DOCTRINA.

"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, que están obligados a cumplir la prestación pecuniarias". **Jarach, Dino (1982) (citado por Bravo, 2014, p.47).**

El tributo, es pues, una prestación pecuniaria exigida por un ente público y que se caracteriza por dos notas fundamentales: la coactividad y el carácter contributivo.

(...) La primera se resuelve en el hecho de ser tributo una prestación establecida unilateralmente por el Ente público, a través de los procedimientos previstos en la Constitución y en el resto del ordenamiento.

Y el carácter contributivo constituye la razón de ser de la institución y lo que la diferencia de otras prestaciones (como las multas o sanciones pecuniarias) que siendo igualmente coactiva, carecen de esta finalidad o razón de ser.

PEREZ (2007) (citado en Bravo, 2014, p.48).

C. NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Son fuentes del Derecho Tributario:

- a. Las disposiciones constitucionales;*
- b. Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;*
- c. Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;*
- d. Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;*
- e. Los decretos supremos y las normas reglamentarias;*
- f. La jurisprudencia;*
- g. Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,*
- h. La doctrina jurídica.*

Son normas de rango equivalente a la ley, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.

1. COMENTARIO

COMENTARIO DE JORGE ANTONIO BRAVO CUCCI et al, 2014, p.48

“La expresión “Fuente del Derecho” viene a designar, en sentido figurativo, a los medios a través de los cuales se insertan normas en el ordenamiento jurídico. Ello en la medida que entendamos que el derecho positivo es un conjunto de normas jurídicas. En este sentido, las leyes y, en general, los

dispositivos legales, son vehículos formales que sirven para la labor normativa, insertando prescripciones y, mandatos de acuerdo a su jerarquía y competencia. En efecto, un decreto supremo no será el medio idóneo para regular la hipótesis de incidencia de una norma tributaria, pero sí podrá contener normas reglamentarias para posibilitar la aplicación del tributo. “

2. DERECHO COMPARADO

MCTAL – Modelo de Código Tributario para América Latina

“Art. 2.- Constituyen Fuentes del derecho tributario:

- 1°) Las disposiciones constitucionales;
- 2°) Las convenciones internacionales;
- 3°) Las leyes y los actos con fuerza de ley;
- 4°) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto”.

Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica - Ley N° 4755

"Artículo 2° Fuentes del Derecho Tributario.

Constituyen fuentes del Derecho Tributario, por orden de importancia jurídica:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Los tratados internacionales;
- c) Las leyes; y
- d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto”.

(citado por Bravo et al, 2014, p.51).

3. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 03497-A-2006

Establece que los Tratados Internacionales prevalecen sobre normas de derecho interno, pues estas normas lo que hacen es impedir que mediante disposiciones de derecho interno se dejen sin efecto, modifiquen o suspendan los Tratados Internacionales suscritos por el Perú y reconoce que los referidos tratados son fuente del derecho tributario, situándose con antelación a las leyes. **(Vallejo, 2015, p.95).**

RTF N° 1016-5-2000

Los predios de la Iglesia católica, como es el caso de la recurrente, se encuentran exonerados del Impuesto Predial, sin importar el destino otorgado a los mismos, en aplicación del artículo X del Acuerdo Internacional celebrado entre la Santa Sede y la República del Perú, el mismo que prevalece sobre la ley de acuerdo al Derecho Internacional, lo cual concuerda con la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario. **(citado por Norma Baldeón Güere, 2009, p.11)**

RTF 761-1-1996

Un convenio internacional suscrito entre el Estado Peruano y la Santa Sede, ratificado por ley, prevalece sobre una ley ordinaria **(en Bravo Cucci, 2014, p.52).**

4. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC Exp. 047-2004-AI/TC

Establece que el principio de jerarquía implica el sometimiento de los poderes públicos a la Constitución y al resto de normas jurídicas, motivo por el cual el escalamiento jerárquico se presenta como el único modo posible de organizar eficazmente el poder normativo del Estado.

- Constitución

- Leyes y normas con rango de ley
- Los decretos y las demás normas de contenido reglamentario
- Las resoluciones (RM, Res. De órganos autónomos no descentralizados).
- Fallos jurisdiccionales

5. DOCTRINA

“Por fuentes del derecho debemos comprender a los focos eyectores de reglas jurídicas, esto es, a los órganos habilitados por el sistema para producir normas, en una organización escalonada, así como a la propia actividad desenvuelta por esas entidades, teniendo como propósito la creación de normas” **BARROS (2003) (citado por Bravo Cucci, 2014)**

D. NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a. *Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10º;*
- b. *Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;*
- c. *Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;*
- d. *Definir las infracciones y establecer sanciones;*
- e. *Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,*
- f. *Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.*

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

1. COMENTARIO

COMENTARIO DE FRANCISCO JAVIER RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN (citado por Bravo et al, 2014)

Principio de legalidad, reserva de ley y preferencia de ley

“En primer lugar, con relación al principio de legalidad, a partir de una concepción histórica que proviene desde el siglo XVIII, puede ser entendido en el sentido que la ley es fuente desde el siglo XVIII, puede ser entendido en el sentido que la ley es la fuente del tributo (no hay tributo sin ley). Es decir la ley es el medio idóneo para crear y estructurar el tributo. Detrás de esta posición se encuentra el principio de auto imposición, en cuya virtud la sociedad a través del principio de auto imposición, en cuya virtud la sociedad a través del principal órgano estatal que la representa, es decir el congreso de la República- conviene en la creación y diseño de un determinado tributo. Como se aprecia este principio tiene rango constitucional, en la medida que guarda vinculación con la organización de la potestad tributaria desde la perspectiva de su justificación.”

“En segundo lugar existe el principio de reserva de ley, que también de rango constitucional, porque tiene que ver con la organización interna de la potestad tributaria.”

“De otra parte, atendiendo a una concepción horizontal relativa al principio de reserva de ley, se puede sostener que existe una relación de colaboración entre los órganos que son titulares de la potestad tributaria y, de otra parte,

la Administración Pública. En el efecto del congreso de la República, Poder Ejecutivo, Gobiernos regionales y Gobiernos locales se encuentran facultados para crear y diseñar los aspectos básicos del tributo, debiéndose recurrir para estos efectos a la ley o norma con rango de ley (decreto legislativo, decreto supremo y ordenanza).”

“Además es interesante notar que todo reglamento en materia tributaria cumple tres funciones. Por un lado es tarea del reglamento el precisar ciertos detalles respecto de la materia que ha sido normada por la ley. Por ejemplo el art. 3° de la ley del Impuesto a la Renta- LIR considera renta gravable a la indemnización que no implica la reparación de un año. “

Por ejemplo, una ley puede permitir a la Administración Tributaria el ejercicio de la facultad de fiscalización, pero resulta imposible la regulación al detalle del contenido de cada uno de los requerimientos que en cada caso particular habrá de formular el auditor. Es aquí donde entra a tallar la regla sobre la discrecionalidad por parte de la Administración Tributaria prevista en la parte final de la norma IV. En este caso, el auditor tiene cierto margen de acción para decidir los documentos e información que habrá de requerir al administrado en cada caso concreto, pero se trata de un espacio de libertad ciertamente limitado, en la medida que siempre tiene que respetar los parámetros constitucionales y legales existentes.

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF N° 06329-A-2003 (31/10/2003)

Se confirma la resolución de la administración, que declara improcedente la impugnación (reclamación) de la diferencia de tributos; por cuanto resulta válido que mediante Decreto Supremo se puedan regular aspectos de la obligación tributaria referidos a materia arancelaria, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 74 y el numeral 20) del artículo 118 de la Constitución Política de 1993, del tercer párrafo de la Norma IV del Título

Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 135-99-EF, del criterio de especialidad, y en estricto seguimiento del sentido de los fallos expedidos por esta Sala al resolver casos similares. En ese sentido, corresponde que se aplique el segundo párrafo del texto original del artículo 8 del Decreto Supremo N° 115-2001-EF (norma especial que tiene la forma y jerarquía adecuada según la Constitución) por sobre lo regulado en el artículo 12 de la Ley General de Aduanas aprobada mediante el Decreto Legislativo N° 809 (norma de alcance general), y en consecuencia los derechos variables adicionales correspondientes sean calculados conforme a la tabla aduanera aprobada por el Decreto Supremo N° 115-2001-EF, en el marco del Sistema de Franja de Precios (**citado por Norma Baldeón Güere, 2009, p.18**).

3. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC N° 2689-2004-AA/TC / 20.01.2006

Los principios constitucionales tributarios previstos en el artículo 74° de la CP no son sólo límites sino también garantías. En tal sentido, el principio de Reserva de Ley es también, ante todo, una cláusula de salvaguardia frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en la imposición de tributos. (Cf. STC N°s. 2302-2003-AA/TC y 42-2004-AI/TC).

STC N° 2762-2002-AA/TC / 30.01.2003

La Reserva de Ley en materia tributaria es, prima facie, una reserva relativa. Salvo para el caso previsto en el último párrafo del artículo 79° de la Constitución Política (CP), que está sujeto a una reserva absoluta de ley (ley expresa), para los supuestos contemplados en el artículo 74° de la CP, la sujeción del ejercicio de la potestad tributaria al principio de Reserva de Ley en cuanto al tipo de norma– debe entenderse como relativa, pues también la creación, modificación, derogación y exoneración tributarias pueden

realizarse previa delegación de facultades, mediante Decreto Legislativo, que se configura como una reserva de acto legislativo.

E. NORMA V: LEY DE PRESUPUESTO Y CREDITOS SUPLEMENTARIOS

La Ley Anual de Presupuesto del Sector Público y las leyes que aprueban créditos suplementarios no podrán contener normas sobre materia tributaria.

(No es la vía para la creación de impuestos)

1. COMENTARIO

El artículo 74° de la Constitución Política establece que las leyes del Presupuesto no pueden contener Normas sobre materia tributaria.

Si bien es cierto que la Ley de presupuesto contiene el rubro de ingresos, como fuente de financiamiento de los gastos, ello no significa que debe contener las normas tributarias, como se hacía anteriormente, la misma que creaba confusiones a la colectividad.

La Ley de Presupuesto establece los niveles de gastos de entidades del Estado, durante el año fiscal, en función a las proyecciones de ingreso previstos. Sin embargo existe el mecanismo del Crédito suplementario, a través de ella se modifica el monto autorizado de gastos, cuando se capta mayores ingresos tributarios u de otra índole la misma que constituye una excepción a la Ley de Presupuesto. Sin embargo no debe contener normas en materia tributaria por estar impedido. **(Vallejo, 2015, p.104)**

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 12-5-2000 (11.01.2000) (citado por Bravo et al. 2014, p.59)

"Se confirma la apelada, debido a que a los organismos del Sector Público Nacional que financiaran sus remuneraciones con recursos del Tesoro Público le son aplicables la regla general de las tasas del 6% y 3% para los empleadores y trabajadores, respectivamente, por lo cual no se prorroga lo dispuesto en el artículo 2° de la Ley N°26233, que establecía las tasas de 1% y 5% para los mencionados anteriormente, criterio que ha sido recogido en RTFs anteriores. Asimismo, respecto de la Contribución al Fonavi Cuenta de Terceros, cabe resaltar que según jurisprudencia de este Tribunal, es irrelevante que el MEF haya asignado o no la partida respectiva, habida cuenta que los sujetos deudores en calidad de contribuyentes son los trabajadores".

3. DOCTRINA

"Toda unidad económica de cierta importancia necesita programar su actuación con un plan que guíe sus actividades. El Estado y los demás entes públicos no iban a ser menos y porque no pueden actuar impremeditadamente, precisan de un instrumento que racionalice previamente su quehacer, identificando las distintas necesidades a cubrir con sus, por definición escasos recursos. Como administradores de fondos procedentes de la contribución de los ciudadanos, deben rendir a estos cuenta de los mismos; desde hace siglos, con mayor o menor éxito, los Parlamentos fueron reclamando, cada vez que se les pedía un nuevo esfuerzo fiscal, una explicación del destino dado a las aportaciones precedentes y de las necesidades a que se iban a destinar las nuevas. Ahí surge, precisamente, el Presupuesto, que puede concebirse como el programa o plan financiero de toda la actividad económica de los entes

públicos, expresando en forma contable”. **GARCIA DE LA MORA, MARTINES** (citado por Bravo et al., 2014, p.59).

F. NORMA VI: MODIFICACION Y DEROGACION DE NORMAS TRIBUTARIAS

Las normas tributarias sólo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior.

Toda norma tributaria que derogue o modifique otra norma, deberá mantener el ordenamiento jurídico, indicando expresamente la norma que deroga o modifica.

1. COMENTARIO

Comentario de Walker Villanueva Gutiérrez

Debe considerarse a este propósito la Norma I del Título Preliminar del Código Civil conforme al cual existen dos tipos de derogación: (1) la derogación expresa y (2) la derogación tácita, esta a su vez se produce en dos situaciones. Cuando la norma posterior regula la materia de la norma anterior (derogación tácita por regulación de materia) y cuando la regulación de la norma posterior es incompatible con la norma anterior (derogación tácita por incompatibilidad de normas)

Del precepto en comentario en aras de garantizar una mayor seguridad se dispone que la derogación o modificación de normas tributarias solo opere en forma expresa. Nótese que la norma tiene como destinatario al legislador, dispone una conducta; para este sin establecer la consecuencia de su inobservancia.

Quizá a ello se deba a que se ha atribuido a este precepto un carácter programático en el sentido que se trata de una recomendación al legislador. Ello origina que las formas de derogación tácita antes aludidas sean la regla general en los problemas; de sucesión de las normas tributarias en el tiempo.

Respecto a la sucesión de normas tributarias en el tiempo debemos considerar los siguientes principios jurídicos y problemas:

El principio de jerarquía de las normas: En virtud de él, las normas se derogan por otras de igual rango o rango superior, pero nunca inferior.

El principio de cronología de las normas: En virtud de él, la norma posteriori deroga a la norma anterior.

El principio de especialidad: En virtud de él, la norma especial prevalece sobre la general. (Bravo et al., 2014, p.60)

2. DERECHO COMPARADO

Ley General Tributaria de España - Ley N° 58/2003

"Art. 10º.- Ámbito temporal de las normas tributarias

Las normas tributarias entrarán en vigor a los veinte días naturales de su completa publicación en el boletín oficial que corresponda si en ellas no se dispone otra cosa; y se aplicarán por plazo indefinido, salvo que se fije un plazo determinado.

2. Salvo que se disponga lo contrario, las normas tributarias no tendrán efecto retroactivo y se aplicarán a los tributos sin periodo impositivo devengados a partir de su entrada en vigor y a los demás tributos cuyo periodo impositivo se inicie desde ese momento. No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su

aplicación resulte más favorable para el interesado". **(citado por Bravo et al., 2014, p.61)**

4. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 18618-9-2012

La recurrente señala que las Normas que regulan el Boleto de Viaje que emiten las Empresas de Transporte Terrestre Público Nacional de Pasajeros, que establece los datos que debe contener el manifiesto de pasajeros, ha quedado tácitamente derogada. El tribunal Fiscal precisa que de acuerdo con lo establecido por la Norma VI del Título Preliminar del Código Tributario, las normas tributarias solo se derogan a modifican por declaración expresa de otra normas del mismo rango o jerarquía superior, agregando que otra norma tributaria que derogue o modifique otra norma, deberá mantener el ordenamiento jurídico indicando expresamente la norma que deroga o modifica, por lo que dicho argumento carece de sustento **(citado por Bravo et al., 2014)**.

RTF 17098-11-2012 (15.10.2012)

La recurrente sostiene que el artículo 47- del Código Tributario fue modificado por las Leyes W 27444, 26979 y 28165, por lo tanto no se requiere la declaración previa para determinar la prescripción. El Tribunal Fiscal señala que toda vez que de conformidad a su Norma VI del Título Preliminar, las normas tributarias solo se derogan o modifican por declaración expresa de otra norma del mismo rango o jerarquía superior, la posterior vigencia de la Ley N° 27444, Ley de! Procedimiento

Administrativo General, como de la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva, no implica la modificación del citado artículo, debiéndose evaluar el acaecimiento de actos de interrupción o suspensión, a pedido expreso del deudor tributario, a efecto de declarar la prescripción.

5. DOCTRINA

La derogación puede ser definida de la siguiente manera: "Literalmente, derogar significa dejar sin efecto o suprimir parcialmente una ley; pero comúnmente, se usa como sinónimo de abrogar o suprimir la ley en su totalidad. Derogación, entonces es el acto de proceder, mediante disposición posterior, a dejar sin efecto, en todo o en parte, un precepto jurídico precedente." **Dr. Manuel OSSORIO (citado por Vallejo, 2015, p.105).**

La derogación es: "Aquél acontecimiento jurídico por cuya virtud se da lugar a la extinción de la norma. Es decir, la norma pierde su fuerza obligatoria, dando lugar a su definitiva desaparición del ordenamiento jurídico" **El Dr. Raúl CHANAME ORBE (citado por Vallejo, 2015, p.105)**

G. Norma VII: REGLAS GENERALES PARA LA DACIÓN DE EXONERACIONES, INCENTIVOS O BENEFICIOS TRIBUTARIOS

La dación de normas legales que contengan exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, se sujetarán a las siguientes reglas:

- a) Deberá encontrarse sustentada en una Exposición de Motivos que contenga el objetivo y alcances de la propuesta, el efecto de la vigencia de la norma que se propone sobre la legislación nacional, el análisis cuantitativo del costo fiscal estimado de la medida, especificando el ingreso alternativo respecto de los ingresos que se dejarán de percibir a fin de no generar déficit presupuestario, y el beneficio económico sustentado por medio de estudios y documentación que demuestren que la medida adoptada resulta la más idónea para el logro de los objetivos propuestos.*

El cumplimiento de lo señalado en este inciso constituye condición esencial para la evaluación de la propuesta legislativa.

- b) Deberá ser acorde con los objetivos o propósitos específicos de la política fiscal planteada por el Gobierno Nacional, consideradas en el Marco Macroeconómico Multianual u otras disposiciones vinculadas a la gestión de las finanzas públicas.*
- c) El articulado de la propuesta legislativa deberá señalar de manera clara y detallada el objetivo de la medida, los sujetos beneficiarios, así como el plazo de vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario, el cual no podrá exceder de tres (03) años.*

Toda exoneración, incentivo o beneficio tributario concedido sin señalar plazo de vigencia, se entenderá otorgado por un plazo máximo de tres (3) años

- d) Para la aprobación de la propuesta legislativa se requiere informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas.*
- e) Toda norma que otorgue exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios será de aplicación a partir del 1 de enero del año siguiente al de su publicación, salvo disposición contraria de la misma norma.*
- f) Sólo por ley expresa, aprobada por dos tercios de los congresistas, puede establecerse selectiva y temporalmente un tratamiento tributario especial para una determinada zona del país, de conformidad con el artículo 79º de la Constitución Política del Perú.*
- g) Se podrá aprobar, por única vez, la prórroga de la exoneración, incentivo o beneficio tributario por un período de hasta tres (3) años, contado a*

partir del término de la vigencia de la exoneración, incentivo o beneficio tributario a prorrogar.

1. COMENTARIO

La Exoneración o exención es la liberación o dispensa del pago de un tributo, por una norma legal, dispuesta por la autoridad competente, en uso de sus facultades conferidos por la Ley (Ius Imperium). La misma que constituye un acto neutralizante del hecho imponible, que impide el nacimiento de la obligación tributaria.

La exoneración puede ser objetiva o subjetiva; es Objetiva cuando se establece en mérito del objeto y Subjetiva cuando se establece en función al sujeto.

Esta exoneración es temporal, es decir tiene un plazo de exención del hecho imponible, cuando en la Norma no indica el plazo de vigencia, se entiende que es por un plazo de tres años, sin prórroga tácita. Ejemplo: El pasaje urbano esta exonerado del IGV (**Vallejo, 2015, p.107**).

2. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC Exp. N. ° 7533-2006-AA/TC 23.05.2008

Las exenciones tributarias, más comunes son la exoneración y la inafectación. La exoneración se refiere que, no obstante que la hipótesis de incidencia prevista legalmente se verifica en la realidad, es decir, que se produce el hecho imponible, éste por efectos de una norma legal no da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, por razones de carácter objetivo o

subjetivo. La inafectación implica la no sujeción de un determinado hecho a cargas tributarias (FJ 27-28)

STC EXP. Nº 10138-2005 -PC/TC

“...generalmente los beneficios tributarios responden a políticas objetivos concretos, justificando un trato excepcional a determinadas actividades personas, las cuales, normalmente están obligadas a tributar; también lo es que el acto por el cual se otorga un beneficio tributario no es ni puede ser enteramente discrecional, ya que podría devenir en arbitrario. Es imperativo, entonces, que un acto de este tipo se realice no sólo con observancia de los demás principios constitucionales tributarios, sino también que revestir las características de necesidad, idoneidad y proporcionalidad. Lo contrario podría llevar a supuestos de desigualdad injustificada, cuando no de discriminación, lo cual, de acuerdo con nuestra Constitución (artículo 2, inciso 2) está proscrito.

Bajo ese argumento se sustenta, justamente, la necesidad de establecer límites a la duración de beneficios tributarios a fin de garantizar que el principio de igualdad en la tributación no termine desnaturalizándose”

H. NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

1. COMENTARIO

COMENTARIO DE FRANCISCO JAVIER RUIZ DE CASTILLA PONCE DE LEÓN

“Este método pone potencial atención a las palabras que emplea el dispositivo legal. Se trata de establecer el significado propio de los términos, frases y oraciones que aparece en la redacción de la norma”.

Método literal

“Por otro lado el llamado “método sistemático” consiste en la concordancia de normas. Al respecto se tiene que un sistema jurídico significa la coexistencia integrada de diversas normas. Entonces el significado y alcance de una norma legal debe ser elaborado en función del conjunto de las demás normas que forman parte del sistema jurídico y que se encuentran directamente vinculadas con aquella.”

Método Lógico

“en estos casos es recomendable recurrir al segundo método, conocido como “método lógico”. Se trata de poner especial atención a la razón que busca un explicación acerca de la causa de la norma y /o finalidad.

El método lógico comprende dos métodos específicos: ratio (casusa de la norma) y teleológico (finalidad de la norma). “

Vallejo (2015) señala “La finalidad de la interpretación de la norma tributaria, es encontrar el sentido o la voluntad del legislador, que quería dar o cuando ideó normas tributarias. Así mismo, toda norma por más clara e inequívoca que sea necesita interpretarse o entender para encontrar el sentido de la norma tributaria y aplicarla en un hecho concreto. (p.109).

El Profesor Dino Jarach (citado por Vallejo, 2015), en su obra Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo, pág. 143, señala: “Para reconocer el significado del criterio económico, hay que reconocer exactamente cuál es fundamento conceptual verdadero. Esta no consiste en la naturaleza de prestación pecuniaria propia del impuesto, sino en la naturaleza del hecho imponible. Este, desde un punto de vista dogmático - formal es siempre un hecho y nunca un negocio, es decir, que no se reconoce la voluntad de las partes más que una influencia indirecta sobre el nacimiento de la obligación impositiva, desde el punto dogmático – substancial, es un hecho de naturaleza económica, en base a cuya magnitud se mide la obligación, según el principio de la capacidad contributiva”. (p.109)

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 331-4-97

Mediante el cual, teniendo a la vista contratos de locación de servicios no personales, asumiendo el análisis de las labores que efectivamente realizaban los contratados, determino la existencia de las relaciones laborales y por tanto la existencia de la obligación del recurrente a realizar los aportes al IPSS hoy ESSALUD.

RTF 04774-4-2006

El criterio de la realidad económica de los hechos, faculta a la Administración Tributaria corregir ciertos desajustes entre la realidad económica y la forma jurídica de una operación determinada, uno de los cuales es la realización de actos simulados.

RTF N° 00622-2-2000

La entrega de aves beneficiadas entregadas por el recurrente a la Marina de Guerra no se encontraba exonerada, toda vez que de conformidad con las RTF N°4157-68, 4315-69, 5468-70 y 18364-84, en el caso de autos es posible emplear el criterio económico, establecido en la Norma VIII del Título

Preliminar del Código Tributario, por lo cual verificando el contrato celebrado entre el contribuyente y la referida institución, se desprende la realización de una operación de venta de pavos beneficiados (**Baldeón, Roque, Garayar, 2009, p.25**).

I. NORMA IX: APLICACION SUPLETORIA DE LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

1. COMENTARIO

La administración tributaria, al momento de resolver las controversias y/o peticiones del administrado, cuando advierte vacíos en el código tributario, necesariamente recurre además de las normas tributarias, al derecho civil, procesal civil y al derecho administrativo, etc.; máxime cuando la Ley 27444, en su artículo II, numeral 3 del título preliminar, establece: “3. Las autoridades administrativas al reglamentar los procedimientos especiales, cumplirán con seguir los principios administrativos, así como los derechos y deberes de los sujetos del procedimiento, establecidos en la presente Ley”.

Mientras que la analogía consiste en aplicar a un caso concreto, no normado, una norma jurídica que rija un caso similar. A este procedimiento se denomina analogía legis.

De acuerdo a la definición del Prof. Marcial Rubio Correa, Los principios Generales de derecho como conceptos o proposiciones de naturaleza

axiológica o técnica, que informan la estructura, la forma de operación y el contenido mismo de las normas. Puede estar recogido o no en la legislación. Pero el que no lo esté no es óbice para su existencia y funcionamiento (Vallejo, 2015, p.111).

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 04766-A-2006

Es aplicable el artículo 113º numeral 3 de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General de manera supletoria en mérito de lo dispuesto por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario el cual establece que todo escrito que se presente ante cualquier entidad debe contener, lugar, fecha, firma o huella digital, en caso de saber firmar o estar impedido y, en caso de duda sobre la autenticidad de la firma del administrado o falta de claridad sobre los extremos de su petición, como primera actuación, procede que la autoridad puede notificarlo para que dentro de un plazo prudencial ratifique la firma o aclare el contenido del escrito, sin perjuicio de la continuación del procedimiento.

RTF 001588-2-2002

En tanto el código tributario solo ha previsto los supuestos en los que cabe declarar la nulidad de actos administrativos, mas no la vía o recurso a través del cual procede solicitar la nulidad, es de aplicación supletoria la ley del procedimiento Administrativo General en cuyo numeral 11.1 del artículo 11 se establece que la nulidad se planea a través de los recursos impugnativos (en el caso del procedimiento contencioso tributario, mediante la reclamación y apelación), lo que implica que no existe el recurso de nulidad como recurso independiente que pueda ser tramitado en vía separada al procedimiento contencioso tributario.

RTF 938-5-2000

De acuerdo a la norma IX del Título Preliminar Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, se aplica supletoriamente la Norma III del Título Preliminar del Código Civil, que prescribe que la ley no se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, no tiene fuerzas ni efectos retroactivos, salvo las excepciones previstas en la Constitución. El tipo legal contenido en el Numeral 3) del artículo 176- del citado código, fue aplicable hasta el 31 de Diciembre de 1998, por lo que al haberse prestado las declaraciones juradas en el año 1999 y pese a su extemporaneidad no pueden acarrear la comisión de una infracción derogada.

J. NORMA X: VIGENCIA DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma ley que posterga su vigencia en todo o en parte.

Tratándose de elementos contemplados en el inciso a) de la Norma IV de este Título, las leyes referidas a tributos de periodicidad anual rigen desde el primer día del siguiente año calendario, a excepción de la supresión de tributos y de la designación de los agentes de retención o percepción, las cuales rigen desde la vigencia de la Ley, Decreto Supremo o la Resolución de Superintendencia, de ser el caso.

Las resoluciones que contengan directivas o instrucciones de carácter tributario que sean de aplicación general, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

1. COMENTARIO

De acuerdo al artículo 109° de la Constitución Política del Perú de 1993, la norma prescribe claramente que las leyes tributarias rigen desde el día

siguiente de su publicación en el diario oficial “El Peruano”, salvo disposición contraria de la misma Ley que posterga su vigencia en todo el país.

Por otro lado, las normas tributarias no tienen fuerza ni efecto retroactivo ni ultractivo, conforme lo señala el artículo 103° de nuestra Constitución Política, dado que el hecho imponible no es modificable retroactivamente **(Vallejo, 2015, p.113)**

1. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 06014-4-2008

Según lo establecido por los artículos 103° y 109° de la Constitución Política del Perú de 1993, la norma X del título Preliminar del Código Tributario y el artículo III del Título Preliminar del Código Civil, las normas rigen a partir del momento en que empieza su vigencia y carecen de efectos tanto retroactivos antes de dicho momento- como ultractivos- con posterioridad a su derogación-, adoptándose por tanto el criterio de aplicación inmediata de las normas, de acuerdo con el cual las normas son aplicables a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras tienen vigencias.

RTF N° 05181-5-2003

Se señala que la Ley N° 27804 fue publicada el 2 de agosto de 2002, estableciendo que el anticipo adicional del Impuesto a la Renta se aplicaría a partir del 1 de enero de 2003, por lo que se observa lo previsto en la Norma X del Código Tributario, respecto de la entrada en vigencia de las leyes que regulan materia de tributos de periodicidad anual, indicándose finalmente que respecto de las demás normas reglamentarias publicadas en el año 2003, no resulta correcto lo afirmado por la recurrente, en el sentido de que debían entrar en vigencia el 1 de enero de 2004, en atención de la misma Norma X, pues por su carácter reglamentario rigen desde el día siguiente de su publicación. **(citado por Baldeón et al. 2009)**

K. NORMA XI: PERSONAS SOMETIDAS AL CODIGO TRIBUTARIO Y DEMÁS NORMAS TRIBUTARIAS

Las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros, domiciliados en el Perú, están sometidos al cumplimiento de las obligaciones establecidas en este Código y en las leyes y reglamentos tributarios. (N: criterios de vinculación del domicilio)

También están sometidos a dichas normas, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas u otros entes colectivos, nacionales o extranjeros No domiciliados en el Perú, sobre patrimonios, rentas, actos o contratos que están sujetos a tributación en el país. Para este efecto, deberán constituir domicilio en el país o nombrar representante con domicilio en él. (N: Criterio de la fuente)

1. COMENTARIO

Las personas se someten al derecho tributario, desde el acaecimiento del hecho previsto en la norma tributaria, sean estos nacionales o extranjeros, es requisito indispensable la aplicación territorial de las normas tributarias.

La norma bajo comentario considera como factor de conexión o sujeción el domicilio. Así para establecer que sujetos se encuentran sometidos a sus normas, regula precisando dos supuestos iniciales considerando domiciliados y no domiciliados en el Perú. Lo expuesto constituye criterio de vinculación entre la administración tributaria y el contribuyente. Sin embargo sólo en nuestro país, se considera domicilio, en la legislación internacional de derecho tributario y en los tratados suscritos, se considera residencia, que es el lenguaje más apropiado. Tanto la Organización de Naciones unidas, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos-OCDE y el modelo de la Comunidad Andina, consideran la residencia como factor de conexión para efectos tributarios. **(Vallejo, 2015, p.114).**

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF N° 9763-5-2001

Se revoca la apelada que declaró improcedente la reclamación formulada contra una resolución que impuso la sanción de comiso de bienes por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 6) del artículo 174 del Código Tributario, toda vez que al ser la recurrente una persona no domiciliada en el país no estaba obligada a la emisión de comprobantes de pago, conforme se desprende de la Norma XI del Código Tributario, razón por la cual no estaba obligada a emitir la guía de remisión que sustentara el traslado de sus bienes, pues tal como lo disponía el artículo 18 de la Resolución de Superintendencia N° 018-97/SUNAT, en tal caso el obligado a emitir la guía de remisión era el transportista, por lo que debe dejarse sin efecto la sanción de comiso impuesta a la recurrente como remitente de dichos bienes, sin perjuicio de que la Administración imponga la sanción respectiva a quien corresponda.

L. NORMA XII: COMPUTO DE PLAZOS

Para efecto de los plazos establecidos en las normas tributarias deberá considerarse lo siguiente:

- a) Los expresados en meses o años se cumplen en el mes del vencimiento y en el día de éste correspondiente al día de inicio del plazo. Si en el mes de vencimiento falta tal día, el plazo se cumple el último día de dicho mes.*
- b) Los plazos expresados en días se entenderán referidos a días hábiles.*

En todos los casos, los términos o plazos que vencieran en día inhábil para la Administración, se entenderán prorrogados hasta el primer día hábil siguiente.

En aquellos casos en que el día de vencimiento sea medio día laborable se considerará inhábil.

1. COMENTARIO

Como sabemos, igual que en cualquier área del Derecho, es de suma importancia conocer las reglas sobre el cómputo de plazos, pues otorga seguridad jurídica a todos los operadores del derecho. En este sentido, también para el Derecho Tributario se ha regulado con la norma que estamos comentando cuales son las reglas que debemos tener en cuenta para todos los actos o procedimientos.

Esto no quiere decir que todas las reglas sobre el cómputo de plazos se encuentren en la norma XII, sino que se trata de las reglas generales o principales, no obstante ello, existen otros plazos que se regulan en normas especiales, o excepciones a la regla general que establece esta norma

El legislador hace una aclaración en relación a los meses (esto debido a que no todos los meses tienen el mismo número de días), y precisa que si en el mes de vencimiento falta el día del inicio del cómputo, el plazo se cumple el último día de dicho mes (plazo con que cuenta la Administración Tributario o el Tribunal Fiscal para resolver sea un recurso de Reclamación o de apelación respectivamente, como sabemos el Código Tributario, señala 6 meses para ambos, y si el plazo de los 6 meses comienza a contarse el 31 de marzo, los 6 meses deberían cumplirse el 31 de setiembre, pero como sabemos setiembre termina el día 30, no tiene 31, en ese caso, el plazo de los 6 meses vence el 30 de setiembre en aplicación de la norma que estamos comentando.

También precisa el legislador las reglas para los plazos expresados en días, y señala que estos se entenderán referidos a días hábiles. Entendemos además (aunque la norma XII no lo señale expresamente), que estos días hábiles se cuentan de manera consecutiva (sin incluir a los feriados y a los días inhábiles), esto es así, de acuerdo a lo señalado (ahora expresamente

por una Ley) por la Ley de Procedimiento Administrativo General³. En este sentido se pronuncia el artículo 134 numeral 1 de la LPAG «cuando el plazo es señalado por días, se entenderá por hábiles consecutivos, excluyendo del cómputo aquellos no laborables del servicio⁴, y los feriados no laborables de orden nacional o regional» ROBLES, C. (enero, 2008) El cómputo de plazos en materia tributaria, a propósito de la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario. Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/carmenrobles/2008/01/18/el-computo-de-plazos-en-materia-tributaria-a-proposito-de-la-norma-xii-del-titulo-preliminar-del-codigo-tributario/#more-26>

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF N.° 016-2-98 de 09-01-98

Se resolvió en el sentido que por la paralización de labores de las entidades del sistema financiero y bancario en acatamiento de un «paro», aun cuando en esa fecha haya atendido una entidad bancaria, los contribuyentes y responsables se vieron imposibilitados de cumplir en forma adecuada con sus obligaciones tributarias, por tanto es válida la prórroga del vencimiento al primer día hábil siguiente.

RTF N.° 271-2-98 de 18-03-98

Se estableció que si por razones de hecho se labora medio día o se interrumpe intempestivamente la atención, para los casos cuyo vencimiento sea dicho día, éste se considerará inhábil; dentro de estos supuestos se encuentra el caso de la Administración Tributaria que sin previo aviso general redujo las horas de atención al público.

RTF N.º 254-2-98 de 13-03-98

Si la Administración modifica sin previo aviso general el horario de atención al público (un 30 de abril se redujo las horas de atención al público para celebrar el día de trabajo) y no se labora todas las horas hábiles, es de aplicación la Norma XII del Título Preliminar del Código Tributario considerándose el referido día como medio día laborable; en este sentido, para los casos cuyo vencimiento sea dicho día (en el caso se trataba del vencimiento para una reclamación), el mismo se considerará inhábil, por lo que el vencimiento se entiende prorrogado hasta el primer día hábil siguiente.

M. NORMA XIII: EXONERACIONES A DIPLOMATICOS Y OTROS

Las exoneraciones tributarias en favor de funcionarios diplomáticos y consulares extranjeros, y de funcionarios de organismos internacionales, en ningún caso incluyen tributos que gravan las actividades económicas particulares que pudieran realizar.

1. COMENTARIO

Esta norma hace una clara distinción de las actividades oficiales sujetas al convenio de reciprocidad a favor de las personas e instituciones internacionales que gozan de los beneficios tributarios estipulados en la Norma **(Vallejo, 2015, p.117)**.

En aplicación de la presente norma, las actividades económicas particulares realizadas por diplomáticos y cónsules; es decir, las no comprendidas en el desarrollo de sus labores diplomáticas y consulares no se encuentran exoneradas de tributos, pues estas serían rentas de fuente peruana y, como tales, deberían ser gravadas en nuestro país **(Baldeón et al. 2009, p.31)**.

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 01857-A-2000 (26.10.2000)

Se revoca la apelada que declara improcedente el reclamo contra los actos que multan a la recurrente como a la Embajada de Italia por no cumplir con reexportar dentro del plazo otorgado para el PIT la mercancía amparada en dicho pedido, por cuanto los declarantes en este caso concreto, gozan de inmunidad administrativa de acuerdo a lo previsto en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas, la cual ha sido aprobada por el Decreto Ley N° 17243 y el Decreto Supremo N° 007-82-RE que es el Reglamento sobre Inmunidades y Privilegios Diplomáticos. La inmunidad administrativa aludida, para efectos del presente caso significa que, la Administración Aduanera no puede aplicar la multa correspondiente a la infracción tipificada en el inciso m) del artículo 197- del Decreto Supremo N-45-94-EF, la cual es consecuencia de no haberse cumplido con reexportar dentro del plazo autorizado por la Aduana Aérea del Callao.

N. NORMA XIV: MINISTERIO DE ECONOMIA Y FINANZAS

El Poder Ejecutivo al proponer, promulgar y reglamentar las leyes tributarias lo hará exclusivamente por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas.

1. COMENTARIO

Este artículo establece el principio de exclusividad, a través del Ministerio de Economía y Finanzas, que es la entidad autorizada por el poder ejecutivo.

(Vallejo, 2015, p.117)

El Ministerio de Economía y Finanzas hace las veces de órgano técnico, pues es el conducto a través del cual se canalizan las propuestas de reglamentos de las leyes tributarias **(Baldeón et al., 2009, p.31)**.

COMENTARIO DE WALKER VILLANUEVA GUTIÉRREZ (citado por Bravo et al., 2014)

El Estado es uno e indivisible y está organizado en base al principio de separación de poderes (Constitución Arts. 43 y 44), siendo uno de esos poderes el Poder Ejecutivo, que los Ministerios son los organismos administrativos de dicho poder (ley 29158, Ley Orgánica del Poder Ejecutivo artículo 22); que el Ministerio de Economía y Finanzas, a través de los organismos correspondientes, administra la ejecución de la política tributaria. El MEF tiene importancia en el campo del derecho Tributario en los siguientes aspectos:

Es el órgano acreedor del tributo (art. 5 del Código Tributario), en tanto la Sunat es el órgano administrador de los tributos respecto de los cuales el MEF es el acreedor.

El Tribunal Fiscal es un órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas que depende administrativamente del Ministro (Resolución Ministerial N° 191-2000-EF-43, de 29 de diciembre de 2000, art. 2). Por lo tanto, las quejas contra el Tribunal Fiscal se resuelven por el Ministerio de Economía y Finanzas.

2. DERECHO COMPARADO

Veamos lo que dice el Código Tributario – Chile – Decreto Ley 830

Artículo 5.- Se faculta al Presidente de la República para dictar normas que eviten la doble tributación internacional o que eliminen o disminuyan sus efectos.

O. NORMA XV: UNIDAD IMPOSITIVA TRIBUTARIA

La Unidad Impositiva Tributaria (UIT) es un valor de referencia que puede ser utilizado en las normas tributarias para determinar las bases imponibles, deducciones, límites de afectación y demás aspectos de los tributos que considere conveniente el legislador.

También podrá ser utilizada para aplicar sanciones, determinar obligaciones contables, inscribirse en el registro de contribuyentes y otras obligaciones formales.

El valor de la UIT será determinado mediante Decreto Supremo, considerando los supuestos macroeconómicos.

1. COMENTARIO

La Unidad Impositiva Tributaria, es el valor de referencia para las normas tributarias. La finalidad de dicha norma es mantener en valores constantes (dentro de un ejercicio tributario y fiscal) las bases imponibles, deducciones y límites de afectación. También se utiliza como referencia para cualquier otro aspecto de los tributos que considere la legislación.

Con Decreto Supremo N° 374-2014-EF publicado el 30/12/2014 se determina que durante el año 2015 el valor de la Unidad Impositiva Tributaria -UIT- será de Tres mil ochocientos cincuenta y 00/100 Nuevos Soles (S/. 3,850) **(Vallejo, 2015, p.117).**

P. NORMA XVI: CALIFICACIÓN, ELUSIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS Y SIMULACIÓN

Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la SUNAT tomará en cuenta los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios.

En caso que se detecten supuestos de elusión de normas tributarias, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT se encuentra facultada para exigir la deuda tributaria o disminuir el importe de los saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias, créditos por tributos o eliminar la ventaja tributaria, sin perjuicio de la restitución de los montos que hubieran sido devueltos indebidamente.

Cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se reduzca la base imponible o la deuda tributaria, o se obtengan saldos o créditos a favor, pérdidas tributarias o créditos por tributos mediante actos respecto de los que se presenten en forma concurrente las siguientes circunstancias, sustentadas por la SUNAT:

- a) Que individualmente o de forma conjunta sean ARTIFICIOSOS O IMPROPIOS para la consecución del resultado obtenido.*
- b) Que de su utilización resulten efectos jurídicos o económicos, distintos del ahorro o ventaja tributarios, que sean iguales o similares a los que se hubieran obtenido con los actos usuales o propios.*

La SUNAT, aplicará la norma que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, ejecutando lo señalado en el segundo párrafo, según sea el caso.

Para tal efecto, se entiende por créditos por tributos el saldo a favor del exportador, el reintegro tributario, recuperación anticipada del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción Municipal, devolución definitiva del Impuesto General a las Ventas e Impuesto de Promoción

Municipal, restitución de derechos arancelarios y cualquier otro concepto similar establecido en las normas tributarias que no constituyan pagos indebidos o en exceso.

En caso de actos simulados calificados por la SUNAT según lo dispuesto en el primer párrafo de la presente norma, se aplicará la norma tributaria correspondiente, atendiendo a los actos efectivamente realizados.

1. COMENTARIO

La calificación es: “(...) un conjunto de operaciones que se realizan por parte de los aplicadores del Derecho con el fin de analizar desde el punto de vista jurídico aquellas circunstancias del mundo real que pueden ser incluidas en los supuestos de hecho de la norma. (...) Junto con la interpretación, cuyo objeto, como vimos, son normas y, por tanto, hipótesis abstractas previstas en las mismas, la fijación y calificación de hechos constituye una fase previa e imprescindible del proceso de aplicación del derecho objetivo «en permanente interacción con la norma»”. **(GARCÍA NOVOA)**

Quien realiza un negocio en fraude a la ley no realiza un hecho equivalente, sino el mismo hecho que la norma que se pretendió defraudar grava. Desde la perspectiva de la Teoría General del Derecho, no es factible sostener que a través del fraude a la ley tributaria se logra en efecto realizar un hecho distinto (hecho equivalente) al gravable; las normas jurídicas inciden infaliblemente a través del proceso lógico de subsunción y posterior implicación. El fraude a la ley es una articulación artificiosa que está orientada en realidad a ocultar el hecho real (sometido inevitablemente a las normas que le son aplicables) frente a terceros. **(Bravo, Revista 53, 2013, p. 73)**

“La aplicación de la norma eludida es la consecuencia capital del fraude de ley, que deriva directamente del significado y función de esta figura: el

defraudador no logra su propósito, sino que se lo somete a los efectos de la norma que trató de evitar” (**Palao Taboada**).

2. DERECHO COMPARADO

Modelo de Código Tributario del CIAT – Centro Interamericano de Administradores Tributarios

Se recoge la cláusula antielusiva general, la misma que busca evitar que se utilicen actas o negocios con una finalidad distinta de la prevista en la ley, o sin otra justificación que la de conseguir rebajar la tributación de quien los realiza, inclusive para la obtención de créditos fiscales indebidos o, en general, de algún beneficio tributario.

Frente a un sinnúmero de situaciones que involucran acciones tendientes a burlar la aplicación de las normas tributarias mediante la adopción de caracterizaciones o configuraciones de figuras legales artificiales, inadecuadas o forzadas, los diversos ordenamientos jurídicos en el mundo, tienen a reaccionar incorporando a sus legislaciones, cláusulas antielusivas como la propuesta, que supone una herramienta que permite a las Administraciones Tributarias combatir las conductas elusivas y el fraude a la ley tributaria.

CAPITULO VI

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

A. TITULO I: DISPOSICIONES GENERALES

ARTÍCULO 1º CONCEPTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente.

1. COMENTARIO

Desde el punto de vista jurídico la obligación es una relación jurídica ex lege, y la prestación es el contenido de la obligación, la misma que está constituida por la conducta del deudor tributario en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable) está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por ley (**Vallejo, 2015, p.119**).

Conforme con el Código Tributario, la obligación tributaria es el nexo o vínculo existente entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, con la finalidad de dar cumplimiento a la prestación tributaria, exigible coactivamente.

De acuerdo con lo anterior, el fin principal de la obligación tributaria es la obligación de pagar tributos, entendidos como las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cubrimiento de los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.

En este sentido, la conducta o prestación del deudor tributario es el “pagar la deuda tributaria”, y si no lo hace, la Administración se encuentra facultada para exigirle coactivamente o forzosamente el cumplimiento de esta. **(Baldeón et al., 2009, p.35)**

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF N° 9715-4-2008 (12/08/2008).

El Tribunal Fiscal ha manifestado que el derecho de vigencia anual por el uso temporal de área acuática y franja costera a que se refiere la Ley N° 27943 - Ley del Sistema Portuario Nacional y su Reglamento tiene naturaleza tributaria toda vez que constituye un derecho, es decir, una tasa que se paga por la utilización o aprovechamiento de los bienes que son de uso público y, por lo tanto, de dominio público, justificándose su cobro por el aprovechamiento particular o privativo de dichos bienes.

RTF N° 10093-7-2008 (15/01/2008)

En este caso el Tribunal manifestó que el pago que realizan las empresas del sistema financiero a la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP en virtud del artículo 374 de la Ley N° 26702, posee naturaleza tributaria de contribución. Al respecto señala que cumple con las características para la configuración de tributo: (i) es una obligación jurídico-tributaria ex lege, pues ha sido creada por una ley, (ii) el pago que se realiza no constituye sanción por acto ilícito, (iii) el sujeto activo es el Estado, a través de la SBS, institución constitucionalmente autónoma y con personería jurídica de Derecho Público, y, (iv) el sujeto pasivo es la entidad puesta en esa situación expresamente por la ley.

3. INFORMES Y OFICIOS

Informe N° 070-2003-SUNAT/2B0000

Señala que la obligación tributaria o relación jurídico-tributaria es una sola, de la que pueden surgir obligaciones por parte del contribuyente, así como de la Administración Tributaria. En tal sentido, los acuerdos por los que un contribuyente cede a un tercero sus derechos de créditos sujetos a devolución por parte de la Administración Tributaria carecen de eficacia frente a esta.

ARTICULO 2° NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación.

1. COMENTARIO

Según indica nuestro Código Tributario, la obligación tributaria se origina como consecuencia de la realización del hecho imponible; esto significa que el único como consecuencia de la realización del hecho imponible; esto significa que el único mecanismo para el nacimiento de la obligación tributaria es la verificación del presupuesto de hecho al que la norma tributaria ha asociado su existencia (**Bravo et al., 2014, p. 200**).

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 04588-1 -2003 (15.10.2002)

La Obligación Tributaria se origina, tratándose de prestación de servicios, con la efectiva emisión del comprobante de pago o la percepción de la retribución, independientemente del momento en el que se prestaron los

servicios y que, por ende, surgió la obligación de emitir el referido comprobante de pago, por lo que la administración debe limitarse a verificar la ocurrencia de tales hechos **(citado en Bravo et al., 2014)**.

RTF 00068-2-1998 (21.01.1998)

El nacimiento de la Obligación Tributaria en el FONAVI, sustituido por el impuesto Extraordinario de Solidaridad, depende de la existencia de trabajadores en la empresa que perciban ingresos que constituyan rentas de cuarta o quinta categoría para efecto del Impuesto a la Renta.

3. INFORMES Y OFICIOS

Informe N° 038-2010-SUNAT/2B0000 14.04.2010

La prestación de servicios y los contratos de construcción, contratados antes de la suscripción del Contrato de Inversión pero prestados y facturados en fecha, posterior, estarán comprendidos en el Régimen Especial de Especial de Recuperación Anticipada del IGV siempre que a partir de la suscripción del Contrato de Inversión se produzca el nacimiento de la obligación tributaria del IGV de dichas operaciones, conforme a lo dispuesto en el TUO de la Ley del IGV.

ARTICULO 3° EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria es exigible:

1. Cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por Ley o reglamento y, a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día del mes siguiente al nacimiento de la obligación.
2. Cuando deba ser determinada por la Administración Tributaria, desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución

que contenga la determinación de la deuda tributaria. A falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación.

1. COMENTARIO

“En la relación jurídica tributaria, se dan diversas etapas desde el nacimiento de la obligación hasta su determinación precisa en un cantidad líquida, para luego concluir con su exigibilidad; por ello podemos afirmar que la obligación tributaria nace, se determina luego se exige; no es posible exigir si no se ha determinado la obligación tributaria.

“esto significa que para una obligación tributaria pueda ser exigible por la Administración Tributaria, es necesario que previamente se haya efectuado la determinación de esta obligación tributaria, esto es, se haya verificado la realización y se haya cuantificado el monto de la deuda tributaria.” **(Bravo et al., 2014, p.211).**

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF N° 528-2-2001 (30/04/2001)

Respecto del cobro que efectúa Conasev por cotización de acciones inscritas en la Bolsa de Valores, el Tribunal Fiscal concluye que es una contribución, debido a que Conasev presta servicios especiales, bastando que las acciones se encuentren inscritas y que pudieran cotizarse en bolsa para que se encuentren afectas a las mismas, no siendo necesario que se realicen operaciones bursátiles.

RTF N° 05044-1-2004 (16/07/2004) En la transferencia de naves y aeronaves la obligación tributaria (IGV) se origina en la fecha en que se suscribe el correspondiente contrato

RTF Nº 02285-5-2005 (13/04/2005) La obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas respecto a los intereses percibidos por una persona natural con negocio nace cuando se perciben estos o cuando se emite el comprobante de pago. **(citado por Baldeón et al, 2009, p.38).**

ARTICULO 4° ACREEDOR TRIBUTARIO

Acreeedor tributario es aquél en favor del cual debe realizarse la prestación tributaria; es decir, la entrega de la suma de dinero que corresponde al tributo.

El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales, son acreedores de la obligación tributaria, así como las entidades de derecho público con personería jurídica propia, cuando la ley les asigne esa calidad expresamente.

1. COMENTARIO

El acreedor, en la persona natural y/o jurídica legítimamente facultada para exigir el cumplimiento o pago de una obligación contraída a través de un acto jurídico.

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, Que tiene acción o derecho a pedir el cumplimiento de alguna obligación; Que tiene derecho a que se le satisfaga una deuda. También se utiliza este vocablo en la Contabilidad, para referirse a las cuentas del haber y/o saldos de esta columna es mayor que del debe.

En el Derecho Tributario, el acreedor tributario es el sujeto activo. En este sentido, es el ente público beneficiario de la prestación pecuniaria objeto de la obligación tributaria, pudiendo ser estos Gobierno Central, Regional y

Local u otro organismo público como la ONP, ESSALUD. **(Vallejo, 2015, p.123)**

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF N° 05689-3-2005 (16/09/2005)

La condición de deudor tributario no se adquiere por el hecho de tener una inscripción vigente en el registro de contribuyentes, sino en la medida que se esté en alguno de los supuestos que obligan al cumplimiento de la obligación tributaria.

RTF N° 0118-5-2004 (14/01/2004)

La Administración no puede obligar a un tercero a que efectúe el pago de una obligación tributaria de la que no es sujeto contribuyente o responsable.

3. INFORMES Y OFICIOS

INFORME N° 095-2008-SUNAT/2B0000

El solo hecho que la casa matriz de una sucursal establecida en el país se encuentre sujeta a un procedimiento concursal en el extranjero, no impide ni limita la acción de cobro de la deuda tributaria de cargo de esta última por parte de la Administración Tributaria **(Baldeón et al., 2009, p.41)**.

OFICIO N° 091-2000-K00000

Están obligados a obtener el RUC, entre otros sujetos, aquellos que sean contribuyentes de tributos administrados y/o recaudados por la Sunat, siendo este registro de uso exclusivo para sus titulares. En el caso materia de consulta, la persona jurídica "A" que presta el servicio al cliente "C" es la obligada a emitir los comprobantes de pago; no pudiendo dicha obligación cumplirse con la entrega de un comprobante de pago por parte de "B", vale decir, una persona jurídica distinta **(Baldeón et al., 2009, p.41)**.

ARTICULO 5° CONCURRENCIA DE ACREEDORES

Cuando varias entidades públicas sean acreedores tributarios de un mismo deudor y la suma no alcance a cubrir la totalidad de la deuda tributaria, el Gobierno Central, los Gobiernos Regionales, los Gobiernos Locales y las entidades de derecho público con personería jurídica propia concurrirán en forma proporcional a sus respectivas acreencias.

1. COMENTARIO

Este artículo prevé la posibilidad que un sujeto pasivo tenga deudas con varios sujetos activos de la relación jurídico-tributaria y la deuda total que tenga el sujeto pasivo con las entidades públicas no pueda ser cubierta en su totalidad; en este caso, los acreedores tributarios concurrirán al pago de la deuda tributaria de manera proporcional.

Como podemos apreciar del artículo, el legislador no ha establecido preferencias entre los distintos acreedores tributarios que pueda tener un sujeto deudor, cuando este no alcance a cubrir la totalidad de sus obligaciones tributarias.

Esto significa que no se tendrá en cuenta situaciones como la antigüedad de la deuda, ni el tributo adeudado, ni el monto debido; sino que a todos los acreedores se les pagará, de manera proporcional, teniendo como referente el monto de sus acreencias (**Bravo et al., 2014, p. 220**).

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 01748-2-2006 31.03.2006

Consentirse que la inscripción en los registros de los valores que contienen deuda tributaria implica que la prioridad en el pago, cuando exista una concurrencia de acreedores, deba reconocerse aun cuando no exista deuda exigible coactivamente, se estaría aceptando los mismos efectos de una medida cautelar previa de embargo en forma de inscripción, lo que no es válido, pues todas las limitaciones establecidas para el caso de esta última (cuanto a origen y tiempo), serían irrelevantes, más aun no sería necesaria su existencia, toda vez que a la administración, le bastaría inscribir los valores para lo que no tendría además limitación (...). En consecuencia, el que la Administración haya solicitado la inscripción de los valores cuyo detalle se ha efectuado líneas arriba y obtenido esta, no implica una actuación indebida, debiendo sin embargo entenderse en los términos expuestos.

RTF 01748-5-2006 31.03.2006

En cuanto a la forma cómo opera, debe anotarse que toda vez que la facultad de inscribir ha sido conferida dentro del marco regulatorio de la concurrencia de acreedores, la preferencia del acreedor tributario se reconocerá solo si en momento en que tal figura se presenta, existe una deuda que tiene carácter de exigible coactivamente y, por tanto, puede asumirse con certeza que existe tal acreedor tributario. A esta conclusión se arriba de un análisis del Código Tributario y de la Ley de Procedimiento de Ejecución Coactiva (citado por Bravo et al., 2014, p.221).

3. INFORMES Y OFICIOS

Informe N° 264-2002-SUNAT/KOOOOO 23.09.2002

Tratándose de una medida de embargo dictada en un proceso penal por delito de defraudación tributaria, a efectos de garantizar el pago de la

indemnización por daños y perjuicios, no es de aplicación lo dispuesto en el artículo 5^o del TUO del Código Tributario referido a concurso de acreedores, toda vez que se trata de una acreencia de carácter civil y no tributaria.

ARTICULO 6° PRELACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS

Las deudas por tributos gozan de privilegio general sobre todos los bienes del deudor tributario y tendrán prelación sobre las demás obligaciones en cuanto concurran con acreedores cuyos créditos no sean por el pago de remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores; las aportaciones impagas al Sistema Privado de Administración de Fondos de Pensiones y al Sistema Nacional de Pensiones, y los intereses y gastos que por tales conceptos pudieran devengarse, incluso los conceptos a que se refiere el artículo 30 del Decreto Ley N° 25897, alimentos; e hipoteca o cualquier otro derecho real inscrito en el correspondiente Registro.

La Administración Tributaria podrá solicitar a los registros la inscripción de resoluciones de determinación, órdenes de pago o resoluciones de multa, la misma que deberá anotarse a simple solicitud de la Administración, obteniendo así la prioridad en el tiempo de inscripción que determina la preferencia de los derechos que otorga el registro.

La preferencia de los créditos implica que unos excluyen a los otros según el orden establecido en el presente artículo.

Los derechos de prelación pueden ser invocados y declarados en cualquier momento.

1. COMENTARIO

Este privilegio, se manifiesta en el derecho del acreedor tributario de embargar cualquier bien del deudor tributario y de ser pagado con preferencia de otros acreedores, sin embargo se debe tener presente que dentro de la prelación esta en primer orden los créditos por remuneraciones y beneficios sociales adeudados a los trabajadores, alimentos, hipoteca o cualquier otro derecho real escrito en el correspondiente registro. La misma que está previsto en el artículo 24º del texto único ordenado de la ley de reestructuración patrimonial.

Se debe tener en cuenta que las remuneraciones, beneficios sociales, aportaciones, alimentos, ocupan el primer orden de prelación, por estar considerado como parte de los derechos fundamentales de la personas, ya que la alimentación constituye la garantía de la persona, como sabemos **el bien jurídico tutelado es la persona. (Vallejo, 2015, p.124)**

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF N°02739-3-2009

“Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no procedería la cobranza de la deuda acotada ya que en virtud a lo dispuesto en el artículo 6º del código Tributario las deudas laborales tienen prelación sobre las tributarias.

Es preciso anotar que dicha norma no resulta aplicable al caso de autos, habida cuenta de la recurrencia a que se refiere dicha norma implica: i) que debe existir una deuda exigible no declarada luego de haberse seguido los procedimientos administrativos o judiciales correspondientes, hecho no demostrado en el mencionado caso , y ii) que los activos de la empresa deudora no alcancen para cubrir la totalidad de los pasivos existentes, hecho

que solo puede ser determinado en un procedimiento de liquidación de la empresa, no durante la realización de operaciones ordinarias, hecho que tampoco se ha acreditado en el caso de autos, pues de lo contrario cualquier deudor podría excusarse de cumplir con sus obligaciones, no solo las de carácter tributario, sino de cualquier naturaleza, por el simple hecho de tener trabajadores contratados a los que eventualmente pudieran adeudar cualquier concepto remunerativo. **(Citado por Bravo et al., 2014, p.225)**

RTF N° 1748-5-2006 (31/03/2006)

La prelación establece el orden en el cobro entre los distintos créditos concurrentes contra un mismo deudor, habiéndose concedido a la acreencia tributaria, una posición privilegiada en nuestro ordenamiento con relación a los demás créditos [...]. Este privilegio general, constituye una cualidad del crédito que los sitúa en una posición de mejor derecho para cobrar con preferencia a otros acreedores del producto de la realización del patrimonio del deudor.

ARTICULO 7° DEUDOR TRIBUTARIO

Deudor tributario es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable.

1. COMENTARIO

El deudor es la persona jurídica y/o natural, obligado al pago en cumplimiento del acto jurídico celebrado. Por consiguiente, el deudor es el sujeto pasivo de la relación, porque sobre él recaen los pasivos de la obligación

En el Derecho Tributario, el deudor tributario es el sujeto pasivo; siendo esto todas las personas naturales y/o jurídicas, sucesiones indivisas,

sociedades conyugales u otros entes colectivos, que están obligados a cumplir la prestación tributaria. En este están considerados los deudores por deuda ajena llamados sujetos pasivos por adeudo ajeno (responsables). Para tener la condición de deudor tributario se necesita deber a la administración tributaria, caso contrario tiene la condición de contribuyente **(Vallejo, 2015, p.127)**.

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 07082-2-2002

La controversia consiste en determinar si el Consulado de la República de Polonia se encuentra inafecto al pago de arbitrios municipales e Impuestos Predial respecto del predio que ocupa como arrendataria. Se indica que tanto la ley de Tributación Municipal como la Ordenanza N° 002-98-o-mss, consideran como sujeto de los indicados tributarios al propietario del predio, siendo que solo quien tiene dicha calidad está legitimado para solicitar la inafectación del tributo **(citado por Bravo et al., 2014, p. 230)**.

RTF 09615-2-2001

La recurrente no tenía la calidad de sujeto del impuesto, ya que dicha calidad no se adquiere por el hecho de estar inscrito en el RUC ni por haber solicitado la impresión de facturas, toda vez que su sola tenencia no genera obligaciones tributarias pues surgen únicamente cuando se verifica en la realidad el hecho generador de la obligación tributaria.

RTF 05689-3-2005

La condición de deudor tributario no se adquiere por el hecho de tener una inscripción vigente en el registro de contribuyentes que lleva la

Administración Tributaria, sino en la medida que se esté en alguno de los supuestos que obligan al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable **(citado por Vallejo, 2015, p.127)**.

ARTICULO 8° CONTRIBUYENTE

Contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria.

1. COMENTARIO

El contribuyente es la persona (jurídica o natural) que realiza el hecho imponible o que se encuentra en la situación descrita en el mismo.

Se clasifica en: Contribuyente directo y contribuyente indirecto, el primero es la persona natural y/o jurídica que tiene RUC, por tanto tiene obligaciones materiales y formales, el primero (materiales) se debe pagar las obligaciones pecuniarias derivadas de la imposición de tributos por ley, y el segundo (formales) las obligaciones de comunicar y/o presentar declaraciones juradas a través de PDT, con carácter informativo, así como llevar una contabilidad para el negocio hasta presentar en tiempo y forma la declaración correspondiente a un impuesto, etc.

Mientras que el contribuyente indirecto a la persona natural que paga tributos en forma indirecta a través de la compra y/o utilización de bienes y servicios, como usuario final

Por ejemplo de acuerdo a la ley del I.G.V el que vende bienes o servicios en el país respecto del cual se produce el hecho generador, será el propio contribuyente quien liquide, declare y pague el impuesto. De igual forma de acuerdo con la ley del impuesto a la renta, el que percibe rentas por su trabajo

dependiente será el empleador (agente retención) quien habiendo realizado la respectiva retención al contribuyente, declare y entregue al acreedor tributario (SUNAT) el tributo retenido. **(Vallejo, 2015, p.127)**

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RFT11912-3-2007

Los contribuyentes son responsables ante el fisco por el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales y sustanciales, careciendo de fundamento lo alegado por el recurrente en el sentido de que la no presentación de la documentación exigida se debió a causa imputable al contador de la empresa, por lo que carece de sustento lo alegado al respecto **(Bravo et al., 2014, p.234)**.

RTF 00650-5-2001

El hecho que el empleador, en su calidad de agente de retención, sea quién efectúe el pago al Fisco, no determina la pérdida de la calidad de contribuyente del trabajador y, en su caso, de titular del crédito para solicitar la devolución. Por lo tanto, en caso que exista un pago indebido o en exceso, el trabajador en calidad de contribuyente puede solicitar directamente restitución a la Administración Tributaria **(Bravo et al., 2014, p.234)**.

RTF 001168-6-1997

El hecho de que una persona jurídica haya acordado su disolución y liquidación e inscrito esta en los Registros Públicos no la exime de presentar la declaración mensual, por cuanto el referido acuerdo unánime inicia el proceso de disolución o liquidación (por su responsabilidad jurídica continua hasta que su extinción esté inscrita en los registros público) **(Bravo et al., 2014, p.235)**.

ARTICULO 9°.- RESPONSABLE

Responsable es aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este.

1. COMENTARIO

Responsables son aquellos sujetos pasivos obligados al pago de un tributo generado en hechos imponibles imputables a otros sujetos con los cuales están íntimamente vinculados, pero sin haber participado en la ejecución de tales hechos gravados. Para tener esta obligación debe ser previamente designado o establecido expresamente con tal por la norma pertinente.

(Vallejo, 2015, p.128)

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL**RTF 01053-05-2002**

Solo la Ley puede designar al sujeto pasivo de un tributo en calidad de responsable.

ARTICULO°10.- AGENTES DE RETENCION O PERCEPCION

En defecto de la ley, mediante Decreto Supremo, pueden ser designados agentes de retención o percepción los sujetos que, por razón de su actividad, función o posición contractual estén en posibilidad de retener o percibir tributos y entregarlos al acreedor tributario. Adicionalmente la Administración Tributaria podrá designar como agente de retención o percepción a los sujetos que considere que se encuentran en disposición para efectuar la retención o percepción de tributos.

1. COMENTARIO

El agente de percepción es una persona natural y/o jurídica, encargado mediante una norma en forma expresa para retenga y/o perciba una alícuota de los impuestos, es decir es el cobrador del Fisco, que presta servicios en forma gratuita; a cambio de ello la administración tributaria le brinda ciertas facilidades y/o beneficios como el depositar las retenciones y/o percepción en una fecha establecida, permitiéndole trabajar con este dinero

(Vallejo, 2015, p.128)

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 01098-6-2006

Si bien la administración sostiene que la presentación de las declaraciones (...) acredita la condición de agente de retención de la recurrente; debe precisarse que la declaración de una retención no significa que se tenga la condición de agente de retención, ya que conforme se señaló anteriormente, esta debe ser designada por ley.

RTF 00313-6-1997

El agente de retención si bien no se encuentra definido en nuestro código tributario, es concebido en la doctrina como el deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al Fisco en concepto del tributo

B. TITULO II: DEUDOR TRIBUTARIO

CAPÍTULO I DOMICILIO FISCAL

ARTÍCULO 11°.- DOMICILIO FISCAL Y PROCESAL

Los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria de acuerdo a las normas respectivas tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal, conforme ésta lo establezca.

El domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario; sin perjuicio de la facultad del sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria de señalar expresamente un domicilio procesal en cada uno de los procedimientos regulados en el Libro Tercero del presente Código con excepción de aquel a que se refiere el numeral 1 del artículo 112°. El domicilio procesal deberá estar ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria. La opción de señalar domicilio procesal en el procedimiento de cobranza coactiva, para el caso de la SUNAT, se ejercerá por única vez dentro de los tres días hábiles de notificada la Resolución de Ejecución Coactiva y estará condicionada a la aceptación de aquella, la que se regulará mediante resolución de superintendencia.

El domicilio fiscal fijado por los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria se considera subsistente mientras su cambio no sea comunicado a ésta en la forma que establezca. En aquellos casos en que la Administración Tributaria haya notificado al referido sujeto a efecto de realizar una verificación, fiscalización o haya iniciado el Procedimiento de Cobranza Coactiva, éste no podrá efectuar el cambio de domicilio fiscal hasta que ésta concluya, salvo que a juicio de la Administración exista causa justificada para el cambio.

La Administración Tributaria está facultada a requerir que se fije un nuevo domicilio fiscal cuando, a su criterio, éste dificulte el ejercicio de sus funciones.

Excepcionalmente, en los casos que se establezca mediante Resolución de Superintendencia, la Administración Tributaria podrá considerar como

domicilio fiscal los lugares señalados en el párrafo siguiente, previo requerimiento al sujeto obligado a inscribirse.

En caso no se cumpla con efectuar el cambio requerido en el plazo otorgado por la Administración Tributaria, se podrá considerar como domicilio fiscal cualesquiera de los lugares a que se hace mención en los Artículos 12°, 13°, 14° y 15°, según el caso. Dicho domicilio no podrá ser variado por el sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria sin autorización de ésta.

La Administración Tributaria no podrá requerir el cambio de domicilio fiscal, cuando éste sea:

- a) La residencia habitual, tratándose de personas naturales.
- b) El lugar donde se encuentra la dirección o administración efectiva del negocio, tratándose de personas jurídicas.
- c) El de su establecimiento permanente en el país, tratándose de las personas domiciliadas en el extranjero.

Cuando no sea posible realizar la notificación en el domicilio procesal fijado por el sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria, ésta realizará las notificaciones que correspondan en el domicilio fiscal.

1. COMENTARIO

Hay que diferenciar el domicilio fiscal, del domicilio procesal. El primero, es el lugar señalado por quien se inscribe en el Registro Único de Contribuyentes, como aquel donde realiza sus actividades habitualmente. Por su parte, el domicilio procesal (que puede o no coincidir con el domicilio fiscal) es aquel que puede señalar el sujeto pasivo, cuando interpone cualquier tipo de procedimiento ante la Administración Tributaria.

Con el Decreto Legislativo N° 1117 (publicado el 7 de julio de 2012), se modificó este artículo precisándose que el deudor tributario puede señalar expresamente un domicilio procesal en cada uno de los procedimientos regulados en el Libro tercero del Código Tributario (nos referimos a los procedimientos contenciosos tributarios y a los procedimientos no contenciosos) (**Bravo et al., 2014, p.254**).

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 02296-4-2005

El RUC del contribuyente se había dado de baja, en consecuencia, no existe domicilio fiscal fijado por el contribuyente. Por ello se presume como tal aquel donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales, habiendo sido notificado en el domicilio en el que actualmente efectúa sus operaciones comerciales.

RTF 07548-1-2004

Que nada impide a una persona establecer su domicilio fiscal en el lugar que más convenga a sus intereses, no siendo obligatorio que sea en el lugar en el cual reside o realiza su actividad económica, salvo que la Administración, utilizando las atribuciones señaladas precedentemente, disponga su cambio de domicilio.

3. INFORMES Y OFICIOS

Informe N° 052-2007-SUNAT/2B0000

1. Conforme al artículo 11° del TUO del Código Tributario, el domicilio fiscal es el lugar fijado por el deudor tributario para todo efecto tributario dentro del territorio nacional, el cual debe ser comunicado a la Administración Tributaria en la forma que esta lo establezca, siendo que la propia Administración Tributaria puede requerir su cambio, cuando este dificulte el

ejercicio de sus funciones. Por su parte, la casa matriz es el establecimiento donde la empresa dirige los diversos establecimientos que pudiera tener.

(citado por Bravo et al. 2014, p. 259).

INFORME N° 325- 2003-SUNAT/2B0000

No es posible que un deudor tributario fije un domicilio procesal durante el trámite del procedimiento de fiscalización, ya que si bien de acuerdo con el artículo 112° los procedimientos tributarios son los de cobranza coactiva, el contencioso tributario y el no contencioso, y se entiende que la fiscalización también es un procedimiento administrativo de carácter tributario, sin embargo esta última es iniciada por la Administración Tributaria, por lo cual no encuadra dicho procedimiento dentro de la posibilidad de fijar domicilio procesal, establecida en el artículo 11° del Código Tributario, reservado para procedimientos iniciados por el propio contribuyente.

(citado por Dr. Alberto Zúñiga Morales, El domicilio procesal en el Código Tributario: a propósito de las modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo N° 1117)

ARTÍCULO 12°.- PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS NATURALES

Cuando las personas naturales no fijen un domicilio fiscal se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares:

- a) El de su residencia habitual, presumiéndose ésta cuando exista permanencia en un lugar mayor a seis (6) meses.
- b) Aquél donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales.
- c) Aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.

d) El declarado ante el Registro Nacional de Identificación y Estado Civil (RENIEC).

En caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo, el que elija la Administración Tributaria.

1. COMENTARIO

Esta se aplica sólo para determinar el domicilio de las personas naturales, cuando no han cumplido con señalar su domicilio fiscal. Cuando ha sido fijado el domicilio fiscal y no ha sido objetado por la Administración Tributaria, no es aplicable la presunción regulada por los arts. 12° a 13°.

En el caso que la administración tributaria objete el domicilio fiscal, debe efectuar el requerimiento de cambio de domicilio respectivo. **(Vallejo, 2015, p.152).**

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 0784-1-2000

Cuando las personas naturales no fijen un domicilio fiscal, se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, el de su residencia habitual, presumiéndose esta cuando haya permanencia en un lugar por más de 6 meses, aquel donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales, o donde están ubicados los bienes relacionados con los hechos que generan obligaciones tributarias.

RTF 00988-3-2008

Se revoca la apelada y se deja sin efecto la multa impuesta. Se indica que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las RTF 02296-4-2005 y 07658-2-2007, entre otras, para el caso de los contribuyentes que se

encuentren con baja definitiva, resultan aplicables las normas de presunción de domicilio fiscal establecido en el artículo 12° del Código Tributario. De la revisión de los cargos de notificación de las Esquelas de Citación se aprecia que, el encargado de efectuar la notificación se apersonó al domicilio ubicado en Av. España N° 2672, Trujillo, que si bien había sido declarado inicialmente así por el recurrente, dado que a la fecha de notificación de las citadas esquelas se encontraba con baja definitiva, la Administración debió notificarlas de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 12° del Código Tributario, en consecuencia, dado que los actos de notificación de las mencionadas esquelas no se encuentran conforme a Ley, no se encuentra acreditado en autos que el recurrente haya incurrido en la infracción prevista en el numeral 7 del artículo 177° del referido Código, por lo que corresponde dejar sin efecto la resolución de multa impugnada.

ARTÍCULO 13°.- PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL DE PERSONAS JURÍDICAS

Cuando las personas jurídicas no fijen un domicilio fiscal, se presume como tal, sin admitir prueba en contrario, cualquiera de los siguientes lugares:

- a) Aquél donde se encuentra su dirección o administración efectiva.*
- b) Aquél donde se encuentra el centro principal de su actividad.*
- c) Aquél donde se encuentran los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.*
- d) El domicilio de su representante legal; entendiéndose como tal, su domicilio fiscal, o en su defecto cualquiera de los señalados en el Artículo 12°.*

En caso de existir más de un domicilio fiscal en el sentido de este artículo, el que elija la Administración Tributaria.

1. COMENTARIO

Asimismo, debemos tener presente que cuando el artículo señala: "cuando las personas naturales no fijen un domicilio fiscal", está indicando implícitamente que esta norma se aplica para aquellas personas que teniendo el deber de fijar y comunicar a la Administración Tributaria su domicilio fiscal, no lo hicieron, justamente para no validar el incumplimiento de estos sujetos. La norma faculta a la Administración Tributaria que pueda presumir como domicilio fiscal de este sujeto, cualquiera de los cuatro casos señalados en él; y en el caso que se presente la posibilidad de que el sujeto pudiera tener más de un domicilio conocido por la Administración (siempre dentro del contexto de este artículo), será la Administración Tributaria quien determinará cuál se considerará como su domicilio fiscal (**Bravo et al., 2014, p.263**)

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 03016-5-2006

Se revoca la apelada que declaró inadmisibile la reclamación contra la resolución de multa emitida en sustitución de un cierre de establecimiento, por haber sido presentada fuera del plazo de 5 días previsto en el artículo 137° del Código Tributario, al advertirse que el valor reclamado fue indebidamente notificado, en principio, el 7 de diciembre del 2005, en el domicilio fiscal declarado en el RUC, luego que había sido dada de baja definitiva de dicho registro (el 31 de julio del 2005), a pesar que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en la RTF 02296-4-2005, en dicho supuesto resultan aplicables las normas de presunción de domicilio fiscal establecidas en el Código Tributario, las que no han sido aplicadas en este caso por la SUNAT

RTF 00084-1 -2002

Al no haber señalado domicilio fiscal la quejosa, la Administración en virtud de lo dispuesto en el artículo 13° del Código Tributario podía presumir que este se encuentra en el lugar donde están ubicados los bienes relacionados con los hechos que generan las obligaciones tributarias.

RTF 11852-10-2012.

En caso la Administración requiera la presencia del representante legal de las personas jurídicas, debe consignarse claramente que la esquila está dirigida a la persona natural en calidad de representante. Asimismo dicho documento debe notificarse en el domicilio fiscal del representante. **(citado por Vallejo, 2015, p.153).**

ARTÍCULO 14°.- PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL DE DOMICILIADOS EN EL EXTRANJERO

Cuando las personas domiciliadas en el extranjero no fijen un domicilio fiscal, regirán las siguientes normas:

- a) Si tienen establecimiento permanente en el país, se aplicarán a éste las disposiciones de los Artículos 12° y 13°.
- b) En los demás casos, se presume como su domicilio, sin admitir prueba en contrario, el de su representante.

1. COMENTARIO

En este caso el legislador ha tenido en cuenta el principio de la nacionalidad, para asegurar el cumplimiento y pago de la obligación tributaria, señalando domicilio de sus representantes. **(Vallejo, 2015, p. 153)**

2. DERECHO COMPARADO

Modelo de Código Tributario CIAT – Centro Interamericano de Administradores Tributarios

Art. 51 personas domiciliadas en el extranjero, de este modelo.

El domicilio en el país de las personas domiciliadas en el extranjero es:

- a) Si tiene lugar fijo de negocios o establecimiento permanente en el país, los que establecen los artículos 49 y 50 de este código.
- b) En los demás casos tendrán, el domicilio de su representante en el país.
- c) A falta de representante domiciliado en el país, tendrán como domicilio el lugar donde ocurra el hecho generador del tributo.

Comentario del mismo Código - CIAT

Se aplican las reglas establecidas para el caso de los domicilios de las personas físicas y jurídicas, previéndose además que en el caso de una persona domiciliada en el extranjero que no haya designado un representante en el país, se considerara como domicilio fiscal el del lugar donde se produzca el hecho generador del tributo.

ARTÍCULO 15°.- PRESUNCIÓN DE DOMICILIO FISCAL PARA ENTIDADES QUE CARECEN DE PERSONALIDAD JURÍDICA

Cuando las entidades que carecen de personalidad jurídica no fijen domicilio fiscal, se presume como tal el de su representante, o alternativamente, a elección de la Administración Tributaria, el correspondiente a cualquiera de sus integrantes.

1. COMENTARIO

Las notificaciones con diligencias tributarias se enviarán al domicilio fiscal del representante legal o alternativamente, el que corresponde al de cualquiera de sus integrantes de las personas jurídicas. Cuya finalidad es poner en conocimiento las decisiones adoptadas por la administración tributaria, con la finalidad de cumplir con el debido procedimiento tributario y el derecho a la defensa del administrado (Vallejo, 2015, p.154).

Acorde con el Código Tributario, los sujetos obligados a inscribirse ante la Administración Tributaria de acuerdo las normas respectivas tienen la obligación de fijar y cambiar su domicilio fiscal, conforme esta lo establezca. Según el artículo 11 del Código Tributario, el domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo fin tributario, sin perjuicio de la facultad del sujeto obligado a inscribirse ante la Administración Tributaria y de señalar expresamente un domicilio procesal al iniciar cada uno de sus procedimientos tributarios, el cual debe encontrarse ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración.

Domicilio fiscal Lugar fijado para fines tributarios puede ser modificado, por lo que se entiende subsiste hasta su modificación. Excepciones de modificación:

- La Administración hubiera notificado la Realización de una verificación, fiscalización.
- Haya iniciado el procedimiento de cobranza coactiva. **(Baldeón et al., 2009, p.50).**

2. DERECHO COMPARADO

MCTAL – Modelo de Código Tributario para América Latina

Con respecto a esta situación de “entidades que carecen de personalidad jurídica”, Bravo et al, 2014 señala: "No existe artículo que regule la presunción del domicilio para los entes carentes de personalidad jurídica".

(p.270). En otras palabras el Modelo de Código Tributario de la CIAT, no ha previsto esta situación.

3. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF N° 0524-2-2000 (23/06/2000)

Conforme con el artículo 11 del Código Tributario, el domicilio fiscal es el lugar fijado dentro del territorio nacional para todo efecto tributario, y de su concordancia con el artículo 12 del mismo cuerpo legal, se deduce que este no necesariamente coincide con el lugar donde una persona desarrolla sus actividades. En este sentido, el que el recurrente desarrolle sus actividades en un lugar distinto al que tiene registrado como domicilio fiscal, no implica que el mismo haya sido variado; en consecuencia, dicho hecho por sí solo no puede dar lugar a la comisión de la infracción prevista en el numeral 5, del artículo 173 del Código Tributario, debiendo dejarse sin efecto la multa interpuesta por tal motivo. **(citado por Baldeón et al., 2009, p.51)**

RTF N° 02296-4-2005 (13/04/2005)

Cuando no existe domicilio fiscal fijado por el contribuyente se presume como tal aquel donde desarrolla sus actividades civiles o comerciales.

RTF N° 02247-1-2005 (12/04/2005)

Para que proceda el cambio del domicilio fiscal conforme al artículo 11 del Código Tributario, es el contribuyente y no un tercero quien debe comunicar este hecho a la Administración en la forma por ella establecida.

4. INFORMES Y OFICIOS

INFORME N° 099-2008-SUNAT/2B0000

Para efecto de los procedimientos seguidos ante el Tribunal Fiscal, los deudores tributarios pueden fijar su domicilio procesal en la ciudad de Lima, a pesar de pertenecer al directorio de una intendencia u oficina zonal que tenga competencia en otra zona geográfica del país.

5. DOCTRINA

"... Este criterio parecería lógico habida cuenta de que, el domicilio despliega sus efectos básicamente en toda la actividad administrativa de comunicación entre la Administración y el sujeto pasivo. Esta actividad, obviamente, solo se puede realizar con los sujetos que gozan de capacidad jurídica y de capacidad de obrar. En ausencia de tal capacidad, serán los representantes de tales entidades los que actúen ante la Administración Tributaria y respecto de los cuales sea necesario conocer su domicilio. El representante de las entidades sin personalidad jurídica, será una persona física o jurídica a la que la Ley le atribuye un domicilio a efectos tributarios...". **(FAURF- NAVARRO. El domicilio tributario. p.65)**

"La moderna doctrina, sobre todo la inspirada en la tesis normativista de las jurídicas, ha llegado a la interesante conclusión de que, al lado de las personas físicas y de las personas jurídicas hay que admitir una tercera categoría de sujetos jurídicamente relevantes, que son aquellos de carácter colectivo y carentes de personalidad jurídica". **(PÉREZ DE AYALA. Derecho Tributario 1, p. 188).**

CAPÍTULO II

RESPONSABLES Y REPRESENTANTES

ARTÍCULO 16°.- REPRESENTANTES - RESPONSABLES SOLIDARIOS

Están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos que administren o que dispongan, las personas siguientes:

1. Los padres, tutores y curadores de los incapaces.
2. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas.
3. Los administradores o quiénes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica.
4. Los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas.
5. Los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades.

En los casos de los numerales 2, 3 y 4 existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias. En los casos de los numerales 1 y 5 dicha responsabilidad surge cuando por acción u omisión del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado.

Se considera que existe dolo, negligencia grave o abuso de facultades, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario:

1. No lleva contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos. A tal efecto, se entiende que el deudor no lleva contabilidad, cuando los libros o registros que se encuentra obligado a llevar no son exhibidos o presentados a requerimiento de la Administración Tributaria, dentro de un plazo máximo de 10 (diez) días hábiles, por causas imputables al deudor tributario.

2. Tenga la condición de no habido de acuerdo a las normas que se establezcan mediante decreto supremo.
3. Emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda.
4. No se ha inscrito ante la Administración Tributaria.
5. Anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos a los consignados en dichos comprobantes u omite anotarlos, siempre que no se trate de errores materiales.
6. Obtiene, por hecho propio, indebidamente Notas de Crédito Negociables, órdenes de pago del sistema financiero y/o abono en cuenta corriente o de ahorros u otros similares.
7. Emplea bienes o productos que gocen de exoneraciones o beneficios en actividades distintas de las que corresponden.
8. Elabora o comercializa clandestinamente bienes gravados mediante la sustracción a los controles fiscales; la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control; la destrucción o adulteración de los mismos; la alteración de las características de los bienes; la ocultación, cambio de destino o falsa indicación de la procedencia de los mismos.
9. No ha declarado ni determinado su obligación en el plazo requerido en el numeral 4 del Artículo 78°.
10. Omite a uno o más trabajadores al presentar las declaraciones relativas a los tributos que graven las remuneraciones de éstos.
11. Se acoge al Nuevo Régimen Único Simplificado o al Régimen Especial del Impuesto a la Renta siendo un sujeto no comprendido en dichos regímenes en virtud a las normas pertinentes.

En todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

1. COMENTARIO:

Este artículo del Código regula la responsabilidad de los representantes, y cuando esta responsabilidad como representante se convierte en solidaria.

Esto significa que no siempre los representantes son responsables solidarios con los contribuyentes, sino solo en aquellos casos establecidos por el propio Código Tributario.

Recordemos que el artículo 145° del Código Civil, establece que: El acto jurídico puede ser realizado mediante representante, salvo disposición contraria a la ley, y agrega que la facultad de representación la otorga el interesado o la confiere la ley" (como sabemos, el acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas, y para su validez se requiere, agente capaz, objeto física y jurídicamente posible, fin lícito y observancia de la forma prescrita en la ley).

Siendo los menores de 16 años absolutamente incapaces, los padres que ejercen la patria potestad de sus hijos menores de edad tienen el deber de representarlos. En relación a la tutela, cuando un menor de edad no se encuentra bajo la patria potestad de sus padres, de acuerdo con lo indicado por el artículo 502° del Código Civil, se le nombrará un tutor, quien de acuerdo con el artículo 527° del Código Civil, representa al menor en todos los actos civiles.

En relación a la curatela, cuando existen personas mayores de edad, son incapaces y han sido declaradas interdictas judicialmente, se le nombra un curador, y este curador es el representante del incapaz.

El tercer párrafo de este artículo indica que, en los casos de los numerales 2,3 y 4, existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades (según el artículo 1318° del Código Civil, procede con

dolo quien, deliberadamente no ejecuta una obligación. La negligencia grave conocida como culpa inexcusable, de acuerdo con el artículo 1319° del Código Civil, se da cuando una persona por negligencia grave no ejecuta una obligación), se deja de pagar las deudas tributarias (recordemos que de acuerdo a lo señalado por el artículo 28°; la deuda tributaria está compuesta por el tributo, las multas y los intereses). Asimismo, indica este párrafo que, en el caso de los numerales 1 y 5, habrá responsabilidad solidaria cuando por acción o por omisión de los representantes (padres, tutores, curadores, síndicos, interventores o liquidadores de quiebra, y los otros representantes) no se cumple con el pago de los tributos y el cumplimiento de los deberes de naturaleza formal.

Esto significa que basta que se dé cualquiera de estos casos, para que la Administración Tributaria pueda presumir el dolo, la negligencia grave y el abuso de facultades y será el responsable solidario, quien tendrá la carga de la prueba (para demostrar lo contrario). En cambio, la Administración Tributaria no tiene que demostrar dolo, negligencia grave o abuso de facultades, ya que se trata de una presunción.

A diferencia de cualquier otro caso que no se encuentre comprendido dentro de estas causales, la Administración Tributaria deberá demostrar que ha existido dolo, negligencia grave o abuso de facultades, para que estos representantes sean considerados como responsables solidarios y se les pueda imputar válidamente responsabilidad solidaria, en los términos del Código Tributario.

Finalmente, debemos tener presente que la responsabilidad solidaria no es automática, sino que debe acreditarse fehacientemente (o por las causales de presunción) que el representante tuvo intervención y conocimiento deliberado de la omisión en el cumplimiento de la obligación tributaria o de los deberes formales.

Asimismo se debe tener presente que para imputar responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria la debe realizar mediante una Resolución de Determinación, la misma que es reclamable en un procedimiento contencioso tributario (**Bravo et al., 2014, pp. 272-274**).

2. DERECHO COMPARADO:

Modelo de Código Tributario - CIAT (Centro Interamericano de Administradores Tributarios)

Art. 34 Terceros responsables

1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:
 - a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción.
 - b) Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces.
 - c) Los donatarios y los legatarios por el tributo correspondiente a la operación gravada;
 - d) Los adquirentes de fondos de comercio y demás sucesores en el activo y pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella. A estos efectos se consideran sucesores a los socios y accionistas de las sociedades liquidadas.

2. La responsabilidad establecida en las letras c) y d) está limitada al valor de los bienes que se reciban, a menos que los sucesores hubieran actuado con dolo o culpa. La responsabilidad prevista en letra d) cesará a los _____ meses de efectuada la transferencia, si ésta fue comunicada a la autoridad de aplicación con _____ días de anticipación por lo menos.

3. Las leyes podrán establecer otros supuestos de responsabilidad

solidaria distintos de los previstos en los apartados anteriores.

3. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 02132-5-2006

La sentencia emitida por la sala penal de la Corte Superior de Justicia que resolvió condenar con pena privativa de libertad con ejecución suspendida al recurrente como autor del delito de defraudación tributaria en agravio del Estado, con motivo dei ocultamiento de ingresos y reducción de la base imponible del Impuesto a la Renta y el IGV acredita su actuación dolosa respecto de la omisión en el pago de las deudas tributarias y, por lo tanto, la responsabilidad solidaria que se le ha atribuido por dichas deudas se encuentra arreglada a Ley.

RTF 04911-2-2006

No resulta procedente hacer un análisis respecto de su supuesta participación dolosa, negligencia grave o abuso de facultades si en la Ficha de Mandatos Y Poderes de la Oficina de Registros Públicos en la que se consigna las facultades del mandatario no se aprecia que el recurrente se encontraba a cargo de la determinación y pago de tributos.

RTF 02574-5-2002 15.05.2002

En lo que respecta a la negligencia grave, la Administración no ha probado que pese a las mencionadas características formales de las facturas reparadas, el recurrente (representante), utilizando su diligencia ordinaria, estando en posibilidad de advertir su falsedad no lo haya hecho, teniendo en cuenta que su facultad consistía en revisar una contabilidad elaborada previamente por el contador de la empresa (ya que), sus conocimientos sobre

la materia contable no eran profundos, al no ser de profesión contador, sino chofer. (citado por Bravo et al., 2014, p. 279).

4. DOCTRINA:

"El Derecho Tributario ha creado el nuevo tipo de responsabilidad sustitutiva, a diferencia de las dos anteriores, desplaza al contribuyente del campo del Derecho Tributario" (**VALDÉS, R. *Curso de derecho tributario. p. 334.***).

"El presupuesto de hecho de la responsabilidad subsidiaria consiste, precisamente, en la previa declaración de fallido del deudor principal y que se haya dictado el acto administrativo de derivación de responsabilidad".
(**GARCÍA DE LA MORA et al., p. 150.**)

"En el derecho positivo latinoamericano, a diferencia del español, predomina el tipo de responsabilidad solidaria, incluso utilizando ese término impropriamente como sinónimo de responsabilidad, por ejemplo solidaridad de los representantes o solidaridad de los sucesores". "En relación a los representantes, el fundamento de esta responsabilidad está relacionado con el deber del representante de dar cumplimiento a las obligaciones de sus representados. En el Derecho Tributario se agrega la protección de los derechos fiscales a la correcta percepción de sus créditos, que en esta materia corren el riesgo de la insolvencia del contribuyente, a veces por mala administración y otras por fraude" (**VALDÉS COSTA, Ramón. *Curso de derecho tributario. Edición p. 334, 336.***).

ARTÍCULO 16°-A.- ADMINISTRADOR DE HECHO - RESPONSABLE SOLIDARIO

Está obligado a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de responsable solidario, el administrador de hecho.

Para tal efecto, se considera como administrador de hecho a aquél que actúa sin tener la condición de administrador por nombramiento formal y disponga de un poder de gestión o dirección o influencia decisiva en el deudor tributario, tales como:

1. Aquél que ejerza la función de administrador habiendo sido nombrado por un órgano incompetente, o
2. Aquél que después de haber renunciado formalmente o se haya revocado, o haya caducado su condición de administrador formal, siga ejerciendo funciones de gestión o dirección, o
3. Quien actúa frente a terceros con la apariencia jurídica de un administrador formalmente designado, o
4. Aquél que en los hechos tiene el manejo administrativo, económico o financiero del deudor tributario, o que asume un poder de dirección, o influye de forma decisiva, directamente o a través de terceros, en las decisiones del deudor tributario.

Existe responsabilidad solidaria cuando por dolo o negligencia grave se dejen de pagar las deudas tributarias. Se considera que existe dolo o negligencia grave, salvo prueba en contrario, cuando el deudor tributario incurra en lo establecido en el tercer párrafo del artículo 16° En todos los demás casos, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo o negligencia grave.

1. COMENTARIO:

El administrador de hecho asume dos roles. En primer lugar, queda encargado del cumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes administrativos respecto del patrimonio que administra; en este caso, el pago de tributos se lleva a cabo con los recursos propios del referido patrimonio. En segundo lugar, asume responsabilidad solidaria en los casos que actúa

con dolo o negligencia grave (salvo prueba en contrario) siendo esta clase de conductas la causa del incumplimiento de las obligaciones tributarias y deberes administrativos que corresponde cumplir al patrimonio; en estos casos, el patrimonio privado del administrador de hecho responde por las deudas tributarias del patrimonio que está a cargo del administrador de hecho. **(Bravo et al., 2014, p. 283)**

ARTÍCULO 17°.-RESPONSABLES SOLIDARIOS EN CALIDAD DE ADQUIRENTES

Son responsables solidarios en calidad de adquirentes:

1. Los herederos y legatarios, hasta el límite del valor de los bienes que reciban. Los herederos también son responsables solidarios por los bienes que reciban en anticipo de legítima, hasta el valor de dichos bienes y desde la adquisición de éstos.
2. Los socios que reciban bienes por liquidación de sociedades u otros entes colectivos de los que han formado parte, hasta el límite del valor de los bienes que reciban;
3. Los adquirentes del activo y/o pasivo de empresas o entes colectivos con o sin personalidad jurídica.

En los casos de reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia, surgirá responsabilidad solidaria cuando se adquiere el activo y/o el pasivo.

La responsabilidad cesará:

- a) Tratándose de herederos y demás adquirentes a título universal, al vencimiento del plazo de prescripción.

Se entienden comprendidos dentro del párrafo anterior a quienes adquieran activos y/o pasivos como consecuencia de la reorganización de sociedades o empresas a que se refieren las normas sobre la materia.

b) Tratándose de los otros adquirentes cesará a los 2 (dos) años de efectuada la transferencia, si fue comunicada a la Administración Tributaria dentro del plazo que señale ésta. En caso se comunique la transferencia fuera de dicho plazo o no se comunique, cesará cuando prescriba la deuda tributaria respectiva.

1. COMENTARIO:

Tratándose de transmisión entre empresas, se da cuando una de ellas adquiere el activo y el pasivo de otra, de la misma forma son responsables solidarios en calidad de adquirentes, aquellos que adquieran el activo y pasivo de otra empresa, o entes colectivos, tengan o no personalidad jurídica (como sabemos el artículo 6° de la LGS señala que "La sociedad adquiere personalidad jurídica desde su inscripción en el Registro de Personas Jurídicas, y la mantiene hasta que se inscribe su extinción") (**Bravo et al, 2014, p. 285**)

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 05698-4-2002

Que habiendo la recurrente absorbido por fusión a otra empresa, asume a título universal y en bloque el patrimonio de la absorbida, por lo que es responsable del pago de las deudas tributarias de esta última, cesando su responsabilidad al vencimiento del término prescriptorio. No siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 17° del Código Tributario, por tratarse de un adquirente a título universal. En consecuencia, habiéndose girado la

orden de pago de acuerdo al tributo declarado por la absorbida, no encontrándose la deuda pagada ni prescrita, la apelada se encuentra arreglada a ley.

ARTÍCULO 18°.- RESPONSABLES SOLIDARIOS

Son responsables solidarios con el contribuyente:

1. Las empresas porteadoras que transporten productos gravados con tributos, si no cumplen los requisitos que señalen las leyes tributarias para el transporte de dichos productos.

2. Los agentes de retención o percepción, cuando hubieren omitido la retención o percepción a que estaban obligados. Efectuada la retención o percepción el agente es el único responsable ante la Administración Tributaria.

3. Los terceros notificados para efectuar un embargo en forma de retención hasta por el monto que debió ser retenido, de conformidad con el artículo 118°, cuando:

a) No comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y entreguen al deudor tributario o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.

b) Nieguen la existencia o el valor de créditos o bienes, ya sea que entreguen o no al tercero o a una persona designada por éste, el monto o los bienes retenidos o que se debieron retener, según corresponda.

c) Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes, pero no realicen la retención por el monto solicitado.

d) Comuniquen la existencia o el valor de créditos o bienes y efectúen la retención, pero no entreguen a la Administración Tributaria el producto de la retención.

En estos casos, la Administración Tributaria podrá disponer que se efectúe la verificación que permita confirmar los supuestos que determinan la

responsabilidad. No existe responsabilidad solidaria si el tercero notificado le entrega a la Administración Tributaria lo que se debió retener.

4. Los depositarios de bienes embargados, hasta por el monto de la deuda tributaria en cobranza, incluidas las costas y gastos, cuando, habiendo sido solicitados por la Administración Tributaria, no hayan sido puestos a su disposición en las condiciones en las que fueron entregados por causas imputables al depositario. En caso de que dicha deuda fuera mayor que el valor del bien, la responsabilidad solidaria se limitará al valor del bien embargado. Dicho valor será el determinado según el Artículo 121° y sus normas reglamentarias. (a) Tratándose de deuda tributaria administrada por la SUNAT, la responsabilidad solidaria del depositario se limita al monto de los tributos, multas e intereses en cobranza.

5. Los acreedores vinculados con el deudor tributario según el criterio establecido en el Artículo 12° de la Ley General del Sistema Concursal, que hubieran ocultado dicha vinculación en el procedimiento concursal relativo al referido deudor, incumpliendo con lo previsto en dicha ley.

6. Los sujetos comprendidos en los numerales 2, 3 y 4 del Artículo 16°, cuando las empresas a las que pertenezcan hubieran distribuido utilidades, teniendo deudas tributarias pendientes en cobranza coactiva, sin que éstos hayan informado adecuadamente a la Junta de Accionistas, propietarios de empresas o responsables de la decisión, y a la SUNAT; siempre que no se dé alguna de las causales de suspensión o conclusión de la cobranza conforme a lo dispuesto en el Artículo 119°.

También son responsables solidarios, los sujetos miembros o los que fueron miembros de los entes colectivos sin personalidad jurídica por la deuda tributaria que dichos entes generen y que no hubiera sido cancelada dentro del plazo previsto por la norma legal correspondiente, o que se encuentre pendiente cuando dichos entes dejen de ser tales.

1. COMENTARIO

La atribución de responsabilidad solidaria es una de las facultades de la Sunat, contenidas en el Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, que establece la obligación de los representantes legales de pagar los tributos con los recursos que administren o dispongan.

Los casos de responsabilidad solidaria se aplican cuando las empresas deudoras al Fisco tienen la condición de domicilio no habido, entre otros.

En la determinación de la responsabilidad solidaria se están violando el procedimiento básico, ya que dicha atribución es una excepción y no se puede presumir.

"Para que el gerente sea responsable solidario es necesario, según el Código Tributario, que se pruebe una conducta, pero, en muchos casos, la Sunat está presumiendo la responsabilidad del gerente de la empresa solo porque ésta tiene una deuda tributaria, y en muchos casos no corresponde" (Jorge Picón)

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF N° 64-3-2000

Como es de verse, la atribución de responsabilidad solidaria a un representante está supeditada a que la Administración Tributaria señale los motivos, esto es, actos, hechos o situaciones jurídicas que determinen la actuación con dolo, negligencia grave o abuso de facultades en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del representante legal. Vale decir, la imputación debe estar amparada en motivos concretos, que prueben el dolo, la negligencia grave o abuso de facultades

No basta acreditar que una persona es representante de una empresa para atribuirle responsabilidad solidaria respecto de las deudas de su

representado, puesto que ella no puede presumirse, sino que debe acreditar su participación en la decisión de no pagar los tributos adeudados y en consecuencia tal responsabilidad debe determinarse de conformidad con las pruebas existentes en cada caso

3. INFORMES Y OFICIOS

INFORME N° 015-2008-SUNAT/2B0000

1. En la medida que el representante común tenga poder suficiente para vender el bien mueble afecto en garantía mobiliaria de propiedad del representado (propietario) y, asimismo, esté obligado a llevar contabilidad completa según las normas vigentes, será considerado como responsable solidario respecto de la totalidad del IGV que se genere por dicha venta, aun cuando el valor del bien no supere la acreencia.

El representante común no tiene la calidad de agente de retención en la venta del bien mueble afecto en garantía mobiliaria.

INFORME N° 252-2002-SUNAT/K00000

Con relación al numeral 6 del artículo 18° del Código Tributario, se considerará que los sujetos comprendidos en los numerales 2, 3 y 4 del artículo 16° de dicho Código han cumplido con informar adecuadamente a la Junta de Accionistas, propietarios de empresas o responsables de la decisión, cuando con anterioridad a la distribución de utilidades pongan de modo idóneo en conocimiento de estos la existencia de deudas tributarias pendientes de pago que se encuentren en cobranza coactiva y la inexistencia de las causales de suspensión previstas en el artículo 119° del Código Tributario.

El numeral 6 del artículo 18° del Código Tributario no ha establecido el modo en qué debe consignarse la información mencionada, razón por la cual los contribuyentes podrán hacerla constar a través de cualquier medio fehaciente. **(citado por Bravo 2014, p. 300)**

4. DOCTRINA

"La Solidaridad Tributaria implica que dos o más sujetos pasivos se hallan obligados al cumplimiento total de la misma prestación fiscal... La solidaridad de un tercero ajeno a la configuración del hecho imponible no se presume, ni puede surgir implícitamente de la Ley, requiere disposiciones expresas" **(GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho tributario consideraciones económicas y jurídicas. Ediciones Desalma. p. 344.)**

"Cuando existe solidaridad el pago del crédito fiscal puede corresponder al sujeto pasivo del impuesto o contribuyente en concurrencia con otros sujetos, o a estos solamente. El sujeto solidario sin ser contribuyente, es deudor del crédito fiscal, dado que la situación que vincula a los deudores solidarios es la misma: respecto de todos ellos se verifica (hecho generador) el mismo hecho Imponible, o presupuesto objetivo de hecho de la Obligación Tributaria". **RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. Derecho tributario sustancial y procedimental. p.100).**

ARTÍCULO 19°.- RESPONSABLES SOLIDARIOS POR HECHO GENERADOR

Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligaciones tributarias.

1. COMENTARIO:

Este es el caso en el cual existe responsabilidad solidaria entre "contribuyentes", es decir, aquellos sujetos que se encuentran vinculados con un mismo hecho generador, por ejemplo, sí:

- i) Han realizado una operación -en forma conjunta- que se encuentra gravada.
- ii) Han recibido un ingreso que se encuentre afecto a un tributo.
- iii) Han realizado un acto económico que coincide exactamente con los cuatro aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria. **(Bravo et al., 2014, p. 301)**

La obligación solidaria tiene como objeto asegurar el cumplimiento de la Obligación Tributaria del deudor tributario, que no está en condiciones de cumplir con su obligación. Lo expuesto se da entre personas que resulten ser partícipes de la realización de un mismo hecho generador.

Así mismo son responsable solidario a los vinculados económicamente con el deudor tributario según el criterio establecido en el artículo 12° de la Ley de reestructuración patrimonial, que hubieran ocultado dicha vinculación. En los casos de declaración de insolvencia a solicitud del deudor, este tiene como obligación informar bajo declaración jurada que no mantiene vinculación con sus acreedores, caso contrario, informar de la existencia de vinculación con alguno (s) de sus acreedores, conforme lo dispone el artículo 12° de la de reestructuración patrimonial **(Vallejo, 2015, p.165)**.

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 01332-4-2002

Sobre el particular, cabe advertir que el artículo 19° del mencionado Código Tributario preceptúa que están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique un mismo hecho generador de obligaciones tributarias.

En ese orden de ideas, considerase que los copropietarios de un predio participan de un mismo hecho generador, pues este se encuentra constituido

por la prestación, respecto de un mismo predio, de los servicios de Limpieza Pública, Parques y Jardines Públicos, y Relleno Sanitario; en tal sentido, si bien cada uno se encuentra obligado al pago de los arbitrios en proporción a su parte alícuota; en aplicación del artículo 19° citado en el párrafo precedente, ambos copropietarios están obligados solidariamente frente a la Administración Tributaria.

ARTÍCULO 20°.- DERECHO DE REPETICIÓN

Los sujetos obligados al pago del tributo, de acuerdo con lo establecido en los artículos precedentes, tienen derecho a exigir a los respectivos contribuyentes la devolución del monto pagado.

1. COMENTARIO:

El Dr. Villegas (2005), señala:” La repetición tributaria, como relación jurídica, es aquella que surge como una persona que abona al fisco un importe tributario que por diversos motivos no resulta legítimamente adeudado y pretende luego su restitución. El pago indebido y la consiguiente pretensión respectiva dan origen a un Vinculum iuris entre sujeto activo, cuyos bienes reciben por vía legal el detrimento ocasionado por el desembolso indebido, y un sujeto pasivo, que es el fisco, enriquecido sin causa ante el mismo”.

Lo expuesto significa un enriquecimiento del fisco y un empobrecimiento de sus bienes por el contribuyente y/o la persona que pagó, la repetición tiene su origen en el Derecho Romano (actio in rem verso), en la actualidad está contenido en el artículo 1260° del Código Civil Peruano (**Vallejo, 2015, p.165**)

“La repetición se da por los siguientes casos, entre otros: pago erróneo de un tributo, pago de un tributo que se cree inconstitucional, pago de un tributo que la administración fiscal exige excesivamente, pago indebido y pago de un tributo en su condición de responsable solidario.

Cuando la obligación tributaria es pagada por algún responsable solidario, este tiene derecho de cobrar a los demás contribuyentes coobligados su parte proporcional o la totalidad al contribuyente, mediante un proceso judicial en la vía conocimiento, al amparo del artículo 1260° del Código” Civil. **(Vallejo, 2015, p.165-166).**

2. DERECHO COMPARADO:

CÓDIGO TRIBUTARIO DE URUGUAY

Artículo 19°. (Responsable).- Es responsable la persona que sin asumir la calidad de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones de pago y las deberes formales que corresponden a aquel, teniendo por lo tanto, en todos los casos, derecho de repetición **(citado por Bravo et al., (2014), p. 305)**

3. DOCTRINA

“Es cierto que el responsable tiene un derecho de repetición y puede pedir el reembolso al contribuyente, toda vez que el obligado es, en definitiva, el contribuyente. Ahora bien, el que haya derecho a una acción de repetición no quiere decir que esta sea efectiva siempre... El responsable debe satisfacer la cuota tributaria correspondiente, que puede repetir siempre contra el contribuyente...” **(CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de derecho financiero I. Derecho Tributario. pp. 198,199).**

ARTÍCULO 20°-A.- EFECTOS DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

Los efectos de la responsabilidad solidaria son:

- 1. La deuda tributaria puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores tributarios o a todos ellos simultáneamente, salvo cuando se trate de multas en los casos de responsables solidarios que tengan la categoría de tales en virtud a lo señalado en el numeral 1. del artículo 17°, los numerales 1. y 2. del artículo 18° y el artículo 19°.*
- 2. La extinción de la deuda tributaria del contribuyente libera a todos los responsables solidarios de la deuda a su cargo.*
- 3. Los actos de interrupción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente, surten efectos colectivamente para todos los responsables solidarios. Los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente o responsables solidarios, a que se refieren los incisos a) del numeral 1. y a) y e) del numeral 2. Del artículo 46° tienen efectos colectivamente.*
- 4. La impugnación que se realice contra la resolución de determinación de responsabilidad solidaria puede referirse tanto al supuesto legal que da lugar a dicha responsabilidad como a la deuda tributaria respecto de la cual se es responsable, sin que en la resolución que resuelve dicha impugnación pueda revisarse la deuda tributaria que hubiera quedado firme en la vía administrativa.*

Para efectos de este numeral se entenderá que la deuda es firme en la vía administrativa cuando se hubiese notificado la resolución que pone fin a la vía administrativa al contribuyente o a los otros responsables.

5. *La suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva respecto del contribuyente o uno de los responsables, surte efectos respecto de los demás, salvo en el caso del numeral 7. del inciso b) del artículo 119°. Tratándose del inciso c) del citado artículo la suspensión o conclusión del procedimiento de cobranza coactiva surtirá efectos para los responsables sólo si quien se encuentra en dicho supuesto es el contribuyente.*

Para que surta efectos la responsabilidad solidaria, la Administración Tributaria debe notificar al responsable la resolución de determinación de atribución de responsabilidad en donde se señale la causal de atribución de la responsabilidad y el monto de la deuda objeto de la responsabilidad.

1. COMENTARIO

Entre los principales efectos de la responsabilidad es que esta pueda ser exigida, a uno u otro, o a ambos responsables solidarios simultáneamente. Por otro lado, se encuentran la extinción de la deuda tributaria que libera inmediatamente a todos los responsables de la deuda. En caso de una interrupción de la obligación tributaria, esta afectara simultáneamente a todos los responsables, de igual la suspensión de la prescripción tributaria, en caso que ocurra. (I)

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

Resolución del Tribunal Fiscal N° 7254-2-2005 Responsabilidad solidaria de representantes legales

Los representantes legales están obligados a pagar los tributos con el dinero que administran, deviniendo por tanto en responsables solidarios, cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades no se cumplen con las obligaciones tributarias. Para comprobar la responsabilidad, se debe verificar

si en los periodos en los cuales no se cumplen las obligaciones tributarias ostentaban dicho cargo; si se encuentran encargados y/o participan en la determinación y pago de tributos y; si el incumplimiento de las obligaciones tributarias ocurrió por dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

RTF N° 5281-2-2005 (24/08/2005)

Los adquirentes de bienes como consecuencia de anticipos de herencia son responsables solidarios hasta el límite del valor de los bienes que reciben.

RTF N° 03259-4-2005 (25/05/2005)

Existe responsabilidad solidaria del recurrente en su calidad de director gerente de la compañía por las operaciones materia de reparo de la empresa, en tanto que el recurrente tuvo conocimiento de las mismas.

(citado por Baldeón et al., 2009, p.59)

RTF N° 2962-5-2005 (11/05/2005)

Para la atribución de responsabilidad solidaria, prevista por el artículo 16 del Código Tributario se debe establecer cuál ha sido el comportamiento específico del supuesto responsable que se hallen vinculados al cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con el dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

RTF 04911-2-2006

La responsabilidad solidaria del mandatario del contribuyente está supeditada a su actuación con dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Para determinar la existencia de responsabilidad solidaria en el mandatario de la empresa contribuyente, la Administración debe verificar si éste tuvo participación en la determinación y pago de tributos, y además si el incumplimiento de las obligaciones tributarias se ha originado en su actuación con dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

3. INFORMES Y OFICIOS

INFORME N° 064-2003-SUNAT/2B0000

"Los actos de interrupción de la prescripción efectuados por la Administración Tributaria respecto del contribuyente surten efecto colectivamente para todos los responsables solidarios; salvo que se trate de los actos de reconocimiento de la deuda por parte del contribuyente, en cuyo caso, tales actos no producen efecto sobre los responsables solidarios. Igualmente, tratándose de los actos de suspensión de la prescripción respecto del contribuyente, los mismos no producen efecto respecto de los responsables solidarios"

INFORME N° 241-2008-SUNAT/2B0000

El tutor deberá presentar la declaración y efectuar el pago del Impuesto a la Renta por cuenta del menor incapaz utilizando el número del RUC de dicho menor, y no deberá adicionar las rentas de este a sus propias rentas para tributar sobre el total

INFORME N° 015-2008-SUNAT/2B0000

Se precisa que: En la medida que el representante común tenga poder suficiente para vender el bien mueble afecto en garantía mobiliaria de propiedad del representado (propietario) y, asimismo, esté obligado a llevar contabilidad completa según las normas vigentes, será considerado como responsable solidario respecto de la totalidad del IGV que se genere por dicha venta, aun cuando el valor del bien no supere la acreencia.

El representante común no tiene la calidad de agente de retención en la venta del bien mueble afecto en garantía mobiliaria. **(citado por Baldeón et al., 2009, p.63)**

ARTÍCULO 21°.- CAPACIDAD TRIBUTARIA

Tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la Ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

1. COMENTARIO:

La capacidad contributiva nace de la necesidad de contribuir generando ingresos a la caja fiscal, para cubrir el gasto público y del principio de la igualdad de las cargas públicas. Es deber de todo ciudadano el contribuir en la medida de sus posibilidades al financiamiento de los gastos en que incurre el Estado, ya que éste necesita de esos recursos para satisfacer las necesidades públicas, lo cual es su razón de ser primordial y principal motivo de existencia. Existe, pues, el deber de solidaridad de contribuir al gasto público, sin embargo, no todos estamos obligados de sacrificarnos de igual manera, porque existe el principio de la igualdad de las cargas públicas, que no alude a una igualdad material, cuantitativa, sino que es personal, cualitativa; se toma en cuenta la situación económica de cada quién. (Vallejo, 2015, 167)

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL**RTF 00239-2-2001**

Se indica que si bien la renta obtenida por el grupo artístico es de fuente peruana al originarse en el desarrollo de una actividad artística en el territorio

nacional, no califica como renta de cuarta categoría ya que no cumple con la condición de individualidad establecida por la Ley del Impuesto a la Renta, sino que al ser su fuente generadora una actividad grupal, constituye renta de tercera categoría (**citado por Bravo 2014, p. 315**).

3. INFORMES Y OFICIOS DE SUNAT

INFORME N° 00121-2009-SUNAT/2B0000

Las sucesiones indivisas con negocio son sujetos que si bien carecen de personería jurídica detentan capacidad tributaria, siendo que para efectos del Registro Único de Contribuyentes (RUC) no califican como personas naturales ni como personas jurídicas.

INFORME N° 001-2003-SUNAT/2B3000

Según lo indica el artículo 21 del citado TUO, tienen capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades conyugales u otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el Derecho Privado o Público, siempre que la ley le atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias. (**Baldeón et al, 2009, p.64**)

4. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC Exp. N° 05249-2009-PA/TC

Al respecto, cabe resaltar que desde la entrada en vigencia del ITAN se han interpuesto múltiples demandas de amparo cuestionando la constitucionalidad del tributo, alegándose, al respecto que vulnera los

principios de capacidad contributiva, no confiscatoria y el derecho a la propiedad de los contribuyentes. Al respecto, en la sentencia recaída en el Exp. 03797-2006-PA/TC, este Tribunal Constitucional ha establecido los siguientes criterios sobre la materia:

(...) Se determinó también que el ITAN era un impuesto al patrimonio, por cuanto toma como manifestación de capacidad contributiva los activos netos, es decir, la propiedad. Los impuestos al patrimonio están constituidos por los ingresos que obtiene el fisco al gravar el valor de los bienes y derechos que constituyen la propiedad, así como su transferencia (ejemplo de ello son los impuestos Predial, de Alcabala, Vehicular, etc.). Así, se considera que el ITAN es un impuesto autónomo que, efectivamente, grava activos netos como manifestación de capacidad contributiva no directamente relacionada con la renta (Fundamento 2).

STC N° 0053-2004-AI/TC (12/08/2005)

Fundamento VIII. B. 1, ha establecido: "El principio de capacidad contributiva es un principio constitucional exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74° de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical".

STC N° 0053-2004-AI/TC

El tribunal constitucional en el fundamento VIII. B. 1, ha establecido: "El principio de capacidad contributiva es un principio constitucional exigible, no

es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74º de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no sólo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unimismado con el propio principio de igualdad, en su vertiente vertical” (Vallejo, 2015, p.170).

ARTÍCULO 22º.- REPRESENTACIÓN DE PERSONAS NATURALES Y SUJETOS QUE CARECEN DE PERSONERÍA JURÍDICA

La representación de los sujetos que carezcan de personería jurídica, corresponderá a sus integrantes, administradores o representantes legales o designados. Tratándose de personas naturales que carezcan de capacidad jurídica para obrar, actuarán sus representantes legales o judiciales.

Las personas o entidades sujetas a obligaciones tributarias podrán cumplirlas por sí mismas o por medio de sus representantes.

1. COMENTARIO

Por la representación se permite que un tercero en nombre de otro pueda cumplir la obligación tributaria, para cuyo efecto es necesaria la exhibición del poder o resolución judicial que le faculta tal representación, sin embargo para pagar no es necesario acreditar la representación (Vallejo, 2015, p. 169).

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 05709-1-2003

Se declara nula e insubsistente la apelada que declara tener por no presentada la solicitud de compensación de los pagos en exceso efectuados en concepto de Arbitrios Municipales. Se señala que el artículo 65° del Código Procesal Civil dispone que la sociedad conyugal y oíros patrimonios autónomos, como es el caso de las sucesiones indivisas, son representados por cualquiera de sus partícipes. La recurrente acompaña copia simple de la partida de matrimonio, que acreditaría que con fecha 31.03.97, contrajo matrimonio, por lo que procede que la Administración verifique la autenticidad de dicha partida y de acuerdo con lo establecido en la citada norma, admita a trámite la solicitud de compensación materia de autos.

RTF 00035-6-1997

Se revoca la apelada que declara inadmisibile la reclamación por falta de representación de la persona que interpone el recurso en nombre de la sucesión, no procediendo exigirse la presentación de la Declaratoria de Herederos ni el Testamento, debido a que a la fecha de la interposición de la reclamación podría no existir ninguno de dichos documentos y sobre todo debido a que a la fecha de la muerte de la causante cualquiera de los integrantes de la sucesión contaba con facultades para actuar en nombre de la sucesión, tal como lo establece el artículo 22° del Código Tributario.

RTF N° 35-6-1997 (23/05/1997)

Cualquier integrante de una sucesión indivisa tiene la facultad para actuar en los procedimientos tributarios vinculados con las deudas del causante **(citado por Baldeón et al. 2009, p.65).**

3. DOCTRINA

"Con el nombre de capacidad de obrar en el Derecho Tributario se conoce la aptitud de los sujetos pasivos de cumplir por sí mismos las obligaciones y deberes y ejercitar los derechos derivados del ordenamiento fiscal. Su sentido es el mismo que en cualquier otro grupo normativo. Teniendo en cuenta que la tributación se aplica sobre situaciones, actividades y relaciones económicas determinadas (posesión de un patrimonio, percepción de una renta, gastos, etc.) hay que entender, en principio, que la capacidad tributaria es una consecuencia de la capacidad para actuar en otros ordenamientos (civil, mercantil, laboral, etc.)". (**CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de derecho financiero I. Derecho tributario. P. 209,210**).

ARTÍCULO 23°.- FORMA DE ACREDITAR LA REPRESENTACIÓN

Para presentar declaraciones y escritos, acceder a información de terceros independientes utilizados como comparables en virtud a las normas de precios de transferencia, interponer medios impugnatorios o recursos administrativos, desistirse o renunciar a derechos, la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria o, de acuerdo a lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades, según corresponda.

La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del término de quince (15) días hábiles que deberá conceder para este fin la Administración Tributaria. Cuando el caso lo amerite, ésta podrá prorrogar dicho plazo por uno igual. En el caso de las quejas y solicitudes presentadas al amparo

del artículo 153°, el plazo para presentar el poder o subsanar el defecto será de cinco (5) días hábiles.

Para efecto de mero trámite se presumirá concedida la representación.

1. COMENTARIO

La acreditación debe hacerse mediante poder que conste en documento público o privado con la firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la SUNAT. Al respecto, el artículo 235 del Código Procesal Civil establece que se entiende por “público” al documento otorgado por funcionario público en ejercicio de sus atribuciones, asimismo manifiesta que es documento “público” la escritura pública otorgada ante o por notario público **(Baldeón et al. 2009 p.66)**.

La representación es la institución jurídica que permite la actuación de una persona llamada representado por medio de otra denominada representante, que manifiesta una voluntad en nombre del representado con eficacia jurídica; en cambio cuando la ley prevé determinada persona actuara en interés y por cuenta de otra, se denomina representante legal.

En consecuencia el poder debe constar en documento público o privado, con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la administración tributaria; En cuyo documento debe señalar expresamente: presentar declaraciones, escritos, interponer medios impugnatorios o recursos administrativos, desistirse, renunciar a derechos, etc. Conforme lo indica el artículo 155° del código procesal civil. **(Vallejo, 2015, p.170)**.

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 00978-1-2007

Se declaró inadmisibile la reclamación interpuesta contra la Resolución de Intendencia por no acreditar el poder del representante. Se indica que dado que para efecto de la inscripción en el RUC era necesario acompañar la copia de la minuta o de la escritura pública de constitución correspondiente y que las normas que regulaban dicha inscripción obligaban a los contribuyentes a comunicar cualquier modificación en la información proporcionada para dicho efecto, al no discutir la Administración la falta o insuficiencia del poder presentado por la persona que suscribió el recurso de reclamación, sino tan solo que no fue presentado el documento que acredita su representación.

RTF 03835-1-2004

De acuerdo con el numeral 124.1 del artículo 124° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444. Las unidades de recepción documental de la Administración Tributaria orientan al administrado en la presentación de sus solicitudes y formularios quedando obligadas a recibirlos y darles ingreso para iniciar o impulsar los procedimientos, sin que en ningún caso pueda calificar, negar o diferir su admisión.

RTF N° 6223-5-2004 (25/08/2004)

Dado que para efecto de la inscripción en el RUC el contribuyente está obligado a comunicar cualquier modificación en la información proporcionada para dicho efecto, al no discutir la Administración la falta o insuficiencia del poder presentado por la persona que suscribió los recursos de apelación, sino tan solo que este fue presentado en copia simple, resulta de aplicación el artículo 165 de la LPAG.

3. INFORMES Y OFICIOS

INFORME Nº 278-2003-SUNAT/2B0000

Las obligaciones tributarias generadas hasta la muerte del titular de la empresa unipersonal se entienden transmitidas a los herederos en la fecha del deceso, los cuales, a partir de dicha oportunidad, están obligados a su cumplimiento ante el fisco en calidad de responsables solidarios, pero hasta el límite del valor de los bienes que conforman la herencia.

ARTÍCULO 24°.- EFECTOS DE LA REPRESENTACIÓN

Los representados están sujetos al cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas de la actuación de sus representantes.

1. COMENTARIO

En este sentido, el artículo 160° del Código Civil establece que: "El acto jurídico celebrado por el representante, dentro de los límites de las facultades que se le haya conferido, produce efecto directamente respecto del representado". Por su parte, el artículo 161° del Código Civil establece que "El acto jurídico celebrado por el representante excediendo los límites de las facultades que se le hubiere conferido, o violándolas, es ineficaz con relación al representado, sin perjuicio de las responsabilidades que resulten frente a este y a terceros. También es ineficaz ante el supuesto representado el acto jurídico celebrado por persona que no tiene la representación que se atribuye" (**citado por Bravo, 2014, p. 323**).

C. TITULO III: TRANSMISIÓN Y EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

ARTÍCULO 25°.- TRANSMISIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal.

En caso de herencia la responsabilidad está limitada al valor de los bienes y derechos que se reciba.

1. COMENTARIO

El artículo expresa que la obligación se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal. De esa manera se está refiriendo a la denominada sucesión en la obligación tributaria. La doctrina civil establece que en la sucesión a título universal la persona que sucede adquiere la totalidad del patrimonio o una cuota ideal o parte alícuota del patrimonio de la persona a quien sucedió. En materia tributaria significa que uno o varios sujetos pasan a ocupar la situación jurídica que ostentaban otro u otros en una relación jurídica que permanece en el tiempo. **(Baldeón et al., 2009, p.66).**

El artículo 660 del Código Civil establece: “(...) desde el momento de la muerte de una persona, los bienes, derechos y obligaciones que constituyen la herencia se transmiten a los sucesores (...)”. El Código Tributario, en la misma línea del Código Civil, cuando se refiere a los sucesores a título universal, se está refiriendo a los herederos **(Baldeón et al., 2009, p.66).**

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF N° 05034-4-2004 (16/07/2004)

Se declaró improcedente el recurso de reclamación presentado contra resolución de determinación emitida a cargo del padre del recurrente por el Impuesto Predial y arbitrios municipales de los años 1997 a 1999, toda vez que el mismo falleció en 1994, no pudiendo otorgársele la calidad de deudor tributario para los periodos acotados. Se señala que el recurrente debe acreditar la condición de legítimo heredero para tener el interés para obrar.

RTF 01050-1-2006

Conforme a lo dispuesto por los artículos 17° y 25° del Código Tributario, la Administración está facultada a dirigir la referida cobranza contra los sucesores y demás adquirentes a título universal del causante, para lo cual previamente debe atribuir la responsabilidad solidaria respectiva, lo cual supone la existencia de una resolución debidamente notificada a éstos por la cual se les atribuye tal responsabilidad (**Vallejo, 2015, p.173**).

RTF N° 00993-2-2001

“La obligación tributaria que se transmite a los sucesores y demás adquirentes a título universal, es la obligación sustantiva, es decir el pago de tributos y no las obligaciones formales como la exhibición de documentos, de modo que no correspondía que se determinara la existencia de un incremento no justificado sustentándose únicamente en el hecho que los sucesores del contribuyente no cumplieron con justificar un préstamo”.

No procede la determinación sobre base presunta a los sucesores del deudor tributario en caso de fallecimiento, si estos no cumplieron con las

obligaciones tributarias formales, toda vez que lo que se transmite es la obligación sustantiva o de pago.

RTF N° 2329-4-96

“Las sanciones por infracciones tributarias no son transmisibles a los herederos y legatarios del infractor, por lo que puede llevarse a cabo la sanción de cierre, en tanto ha quedado acreditado que el inmueble donde se desarrolla el objeto de la sanción temporal es conducido por la sucesión indivisa del infractor”.

3. INFORMES Y OFICIOS

DIRECTIVA N° 004-2000/SUNAT

Precisa que las obligaciones tributarias que, en calidad de responsables solidarios, correspondan a los sujetos a que se refiere el numeral 2) del artículo 16 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no resultan transmisibles por causa de muerte a sus herederos.

4. DOCTRINA

"La transmisión mortis causa de la deuda Tributaria no tiene dificultad alguna y sigue, en principio, el proceso de cualquier otra deuda del causante. No se trata de una obligación personalísima y, en consecuencia, no ofrece problemas mayores. Solo las sanciones, como derivadas de una conducta personal e ilícita, no son transmisibles". **(CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de derecho financiero I. Derecho Tributario. p 204.)**

"La sucesión inter vivos (en el sentido de que no es mortis causa) se produce en los casos de fusión de sociedades. En estos supuestos estamos ante una sucesión universal con extinción del contribuyente y transmisión a la entidad

adquirente ope legis de los derechos y obligaciones tributarias de la entidad que se extingue" (**CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de derecho financiero I. Derecho tributario, p. 204.**).

Por un lado estaría el contenido en él... consistente en la transmisión por actos Inter vivos de una explotación económica. La adquisición de una explotación económica no hace que desaparezca el titular original -sujeto pasivo principal-, pero junio al mismo sitúa -como responsable subsidiario-a quien pretende adquirir la empresa y solicita de la Administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades pendientes de pago. Por otro lado, está la transmisión a los socios de las deudas tributarias de entidades disueltas. De este supuesto hay que decir que no es una transmisión voluntaria, sino forzosa, que opera por Ley. El presupuesto de hecho es la disolución y liquidación de una sociedad o entidad jurídica, existiendo, obviamente, deudas tributarias pendientes. Este supuesto se configura como un caso de responsabilidad solidaria limitada de los socios de la entidad, de manera que la Administración puede dirigirse a cualquier socio, reclamándole la totalidad de las deudas tributarias pendientes, pero cada socio responderá solamente hasta el límite del valor de la cuota de liquidación que tenga adjudicada. El pago por parte de un socio libera a los restantes, sin perjuicio de que aquel tenga una acción de regreso contra los demás..." (García y Martínez Derecho Financiero y Tributario. p. 153.154.).

ARTÍCULO 26°.- TRANSMISIÓN CONVENCIONAL DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Los actos o convenios por los que el deudor tributario transmite su obligación tributaria a un tercero, carecen de eficacia frente a la Administración Tributaria.

1. COMENTARIO

El derecho tributario es público (ex lege), razón por la cual no puede estar sujeta a la voluntad de las personas, como sucede en el derecho civil. Este derecho por ser público no permite la voluntad de las personas si no por el contrario es eficaz en el caso que se celebre convenios y/o contratos para que un tercero se comprometa con pagar la obligación tributaria, siempre y cuando este tercero no a cumplido con la obligación tributaria, caso contrario es válido.

El ejemplo típico de lo expuesto, encontramos en los contratos de arriendo de inmuebles donde se consigna que los tributos municipales estará a cargo del arrendatario **(Vallejo, 2009, p 173-174)**.

Esto no significa que si las partes celebran un contrato o convenio en los que el sujeto deudor de la obligación tributaria traslada su obligación, estaríamos ante un contrato que no sería válido entre las partes que lo han celebrado; este es válido entre las partes, pero no podría ser utilizado alguna de las partes (probablemente por el sujeto que traslado su obligación) para oponerlo a la Administración Tributaria, por la prohibición expresa del Código Tributario **(Bravo et al., 2014, p. 329)**.

2. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 00114-1-1998

En cuanto a que el contrato de hipoteca se pactó responsabilidad solidaria, es de tener en cuenta que ello solo es aplicable en lo que respecta al impuesto al Valor de la Propiedad Predial por lo establecido en el artículo 20° de la ley N°23552, toda vez que según lo dispuesto en el artículo 26° del código Tributario los convenios por los que se transmiten obligaciones tributarias carecen de eficacia frente al Fisco.

RTF N° 155-4-2001

El recurrente, en su condición de propietario del inmueble materia de autos tiene la calidad de contribuyente de los arbitrios regulados por la referida ordenanza y se encuentra obligado al pago de los mismos, situación que no varía por el hecho de haber pactado con un tercero que este se responsabilizará del pago de los conceptos acotados, por cuanto tales pactos o convenios no resultan oponibles a la Administración, sin perjuicio de las acciones civiles que el recurrente pudiese repetir contra el inquilino en virtud del convenio interno celebrado.

RTF N° 02774-1-2004

Si en la ordenanza expedida por la municipalidad distrital se establece como contribuyente de dicho tributo a un determinado sujeto, ya sea por su condición de propietario o usuario del predio, los pactos que se celebren entre estos u otras terceras personas no podrán ser opuestos ante la Administración Municipal, quien siempre considerará como sujeto pasivo de la obligación tributaria a aquel que se encuentre previsto en la

3. INFORMES Y OFICIOS**INFORME N° 070-2003-SUNAT/2B0000**

La obligación tributaria o relación jurídica tributaria es una sola, de la que pueden surgir obligaciones por parte del contribuyente así como de la Administración Tributaria. En tal sentido, los acuerdos por los que un contribuyente cede a un tercero sus derechos de créditos sujetos a devolución por parte de la Administración Tributaria carecen de eficacia frente a esta **(citado por Baldeón et al., 2009, p.72)**.

ARTÍCULO 27°.- EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

- 1) *Pago.*
- 2) *Compensación.*
- 3) *Condonación.*
- 4) *Consolidación.*
- 5) *Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa.*
- 6) *Otros que se establezcan por leyes especiales.*

Las deudas de cobranza dudosa son aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y respecto de las cuales se han agotado todas las acciones contempladas en el Procedimiento de Cobranza Coactiva, siempre que sea posible ejercerlas.

Las deudas de recuperación onerosa son las siguientes:

- a) *Aquéllas que constan en las respectivas Resoluciones u Órdenes de Pago y cuyos montos no justifican su cobranza.*
- b) *Aquéllas que han sido autoliquidadas por el deudor tributario y cuyo saldo no justifique la emisión de la resolución u orden de pago del acto respectivo, siempre que no se trate de deudas que estén en un aplazamiento y/o fraccionamiento de carácter general o particular.*

1. COMENTARIO

Como sabemos, la obligación tributaria se puede extinguir por vanos medios.

De todos los medios que señala este artículo como extintivos de la obligación tributaria, el pago es el medio que por excelencia la extingue; por su parte, la compensación también es un medio de la extinción de la obligación tributaria y se da cuando coexisten crédito y deuda tributaria exigible; de tal manera que se puede sea en forma automática (casos expresamente previstos en la ley), de oficio (solo lo puede efectuar la Administración Tributaria) y se puede dar en dos situaciones: la primera, cuando dentro de una fiscalización o verificación, la

Administración Tributaria encuentra que el contribuyente tiene tanto un crédito como una deuda tributaria, susceptible de compensación (esto significa que cumpla con los requisitos establecidos por el artículo para que pueda operar la compensación); la segunda posibilidad es que la administración desde sus sistemas informáticos (es decir, no es necesario que exista de por medio un procedimiento de fiscalización o verificación) encuentra crédito y deuda tributaria exigible; allí también puede compensar de oficio.

También se prevé como un medio de extinción de la obligación tributaria un acto administrativo, que podría ser en este caso una Resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa (**Bravo Cucci, J (2014), Código Tributario- Doctrina y Comentarios p. 333**).

2. DERECHO COMPARADO

Modelo Código Tributario del CIAT – Centro Interamericanos de Administradores Tributarios

Artículo 47. *Modos de extinción.*

La obligación tributaria se extingue por:

a) Pago.

- b) Compensación.
- c) Condonación o remisión.

CÓDIGO TRIBUTARIO DE URUGUAY

Artículo 28°. (Modos de extinción de la obligación).- La obligación tributaria puede extinguirse por pago, compensación, confusión, remisión y prescripción **(citado por Bravo et al., 2014, p. 335)**.

3. RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

RTF 07528-3-2007

La falta de liquidez no es oponible a la Administración Tributaria, pues dicho argumento no exime a la recurrente del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

RTF 08007-2-2001

El recurrente señala que sus deudas por concepto de Impuesto Predial se extinguieron al haber celebrado un convenio de fraccionamiento en el que aceptó letras de cambio. Se indica que la simple emisión de letras de cambio (no protestadas) no tiene el efecto del pago del monto por el que se gira, por tanto, al no haberse extinguido la Obligación Tributaria, la administración estaba facultada a iniciar la cobranza coactiva de la deuda.

RTF N° 1074-1-2001

Se confirma la apelada que declara infundada la solicitud de condonación de deuda tributaria así como la pretensión de ampliación de plazo para el pago de la deuda, toda vez que el artículo 41 del Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo N° 816 establece que la deuda tributaria solo podrá ser

condonada por norma expresa con rango de ley y que excepcionalmente los gobiernos locales podrán condonar con carácter general el interés moratorio y las sanciones de los tributos que administren, mientras que su artículo 29 señala que el plazo para el pago de la deuda tributaria podrá ser prorrogado con carácter general por la Administración Tributaria, por lo que al no haberse expedido en el presente caso ninguna norma a dichos efectos, resultan improcedentes las solicitudes formuladas por la recurrente.

4. INFORMES Y OFICIOS

INFORME 173-2009-SUNAT/2BOOOO

Si bien la compensación es un medio de extinción de la obligación tributaria independiente al pago, ambos tienen los mismos efectos.

INFORME Nº 178-2002

La Administración Tributaria no puede considerar extinguida por consolidación la deuda tributaria asumida por el MEF, únicamente con el acuerdo adoptado por la Comisión de Promoción de la Inversión Privada de aplicar dicho medio de extinción a la referida deuda.

(Norma Baldeón Güere, p.74)

5. DOCTRINA

"Las causas de la extinción de la Obligación Tributaria no difieren esencialmente de las propias de las obligaciones civiles. Solo pueden considerarse peculiares aquellas normas que están basadas en su naturaleza pública de la Administración. En su carácter de sujeto privilegiado o en la seguridad jurídica del sujeto pasivo..," **(Calvo Ortega, R. Curso de derecho financiero I, Derecho tributario. p. 254).**

"El pago es la forma corriente de extinguir la Obligación Tributaria. Consistiendo la prestación u objeto del crédito fiscal en un dar, el pago de la totalidad de la suma respectiva a título de impuesto, extingue la obligación".

RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. Derecho tributario sustancial y procedimental. Temis. P. 38.

"El Pago es la forma normal de extinción del crédito tributario. La tendencia en nuestros días es a facilitar al máximo a los sujetos pasivos el cumplimiento de sus obligaciones principalmente a través de la extensión de las entidades colaboradoras...".

"La Compensación es un medio de extinción de las obligaciones, que se basa, por una parte en una idea de justicia (no se puede exigir una prestación de una persona de la que se es deudor), y de otro lado, es un planteamiento de eficacia (no realizar por separado dos pagos) que pueden evitarse en todo o en parte, con el mecanismo extintivo de la compensación" **(Calvo Ortega, R. Curso de derecho financiero I. Derecho tributario. p. 254,263).**

CONCLUSIONES

- 1- El conocimiento de los conceptos básicos del derecho tributario facilitará el aprendizaje y proporcionará las bases para una posterior comprensión de esta densa área de estudio.
- 2- El estudio de la doctrina en materia tributaria ayudará a comprender su importancia y como 'funciona' la aplicación de estos conocimientos.
- 3- El estudio de los principios constitucionales tributarios, es un tema primordial que nos acerca a la comprensión de la potestad tributaria y sus límites de actuación.
- 4- Los principios implícitos forman parte de los principios tributarios por su naturaleza primordial o esencial a la hora de esgrimir su función orientadora e interpretativa de la norma tributaria.
- 5- Existe cierto desorden, confusión y dispersión en ciertos aspectos de la norma tributaria existente, que es necesario corregir a fin de agilizar la aplicación de la misma.
- 6- A manera de conclusión, del presente capítulo, diremos que los principios constitucionales tributarios y otros, cumplen la función de servir no sólo de orientación, frente a los vacíos o inexactitudes de la norma o 'falsas interpretaciones' sino también la función de "control" de la potestad tributaria. (l)
- 7- Comprender el título preliminar del Código Tributario, a través de informes, rtf's, sentencias del tribunal constitucional, informes, jurisprudencia es importante en la medida que proporciona un panorama de cómo se

desarrolla el derecho tributario en la práctica, proporcionando a los alumnos una serie de casuística que lo ayudará en la comprensión de este tema.

- 8- La obligación tributaria forma parte del primer capítulo del código tributario, estableciendo los conceptos básicos de la relación jurídico tributaria

REFERENCIAS

BIBLIOGRAFICAS

- ARIAS CHAVEZ Dennis. (2014) ¿Cómo redactar la tesis y el artículo científico según el estilo APA? Lima – Perú. Texao Editores.
- BALDEÓN N., ROQUE , C., GARAYAR, E. (2009). Código Tributario Comentado Lima - Perú. Gaceta Jurídica.
- FLORES GONZALES Augusto. (2008). Ediciones Jurídicas, Derecho Tributario I, Lima – Perú.
- Flores Polo, Pedro. Derecho Financiero y Tributario. Ediciones Justo Valenzuela V. E.I.R.L.
- IVAN Oscar. (2009). Teoría General de lo Tributario. Lima-Perú. Editora Jurídica Grijley.
- CESPEDES BUSTAMANTE José, Cuadernos de Tributación y Gestión Local
- PALAO TABOADA, Carlos. (2009). La aplicación de las normas tributarias y la Elusión Fiscal. Lex Nova.
- LARA MARTÍNEZ, Jaime. (2005), Palestra Editores, “La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal” En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller. Lima.
- Centro Interamericano de Administradores Tributarios – BID. (2015). Modelo del Código tributario del CIAT.
- MORALES, José. (2005) Introducción al Derecho Tributario, editorial poly , Quito Ecuador.
- ROBLES, P., VILLANUEVA, W., BRAVO, A., RUIZ DE CASTILLA, F. (2014). Lima – Perú Pacifico Editores, Código Tributario Doctrina y Comentario.
- ROSENDO HUAMANI CUEVA. (2002). Código Tributario Comentado, Editora Gaceta Jurídica, 2da edición.

- RUIZ DE CASTILLA, F. (2002). “Sistema Tributario y Equidad”, En Revista El Foro del Colegio de Abog. Lambayeque.
- RUBIO, C. Marcial. Para conocer la Constitución de 1993. Editorial DESCO.
- RUBIO, M., Bernales, E. Constitución y Sociedad Política. Lima. Mesa Redonda Editores S.A.
- SEVILLANOS C. Sandra. (2014). Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario, Lima – Perú. Fondo Editorial PUCP.
- VILLEGAS Héctor B., (2005) Curso de Finanzas, Derecho financiero y Tributario, Buenos Aires. Editorial Astrea, 9na Edición.
- VALLEJO Víctor (2015). Manual de Código Tributario. Lima – Perú. Editora Vallejo.

DIGITALES

<https://vicenteanaluisa.wordpress.com/2011/03/29/derecho-tributario-2/>

<http://www.arba.gov.ar/Informacion/Agentes/Recaudacion/diferencias.asp?lugar=>

http://www.ipdt.org/editor/docs/05_Rev31_EPDLR.pdf

<https://derechoperu.wordpress.com/2009/06/19/derecho-de-repeticion/>

<http://www.esan.edu.pe/conexion/actualidad/2013/12/06/cuidado-responsabilidad-solidaria/>

http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/reforma_fiscal/Paginas/personas_solidarias.aspx

<http://www.servilex.com.pe/conexion/pretematica2b.php?ll=5712&idt=1334&c=514&flag=1>

<http://alexzambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/>

Este texto se terminó en enero del 2017