

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ**

**ESCUELA DE POSGRADO**



**“SER O NO SER DE LA COMPENSACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS NO EXIGIBLES”**

**TESIS PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN DERECHO DE LA EMPRESA**

**AUTOR**

**PEÑA RIVERA JOSE ANTONIO**

**ASESORA**

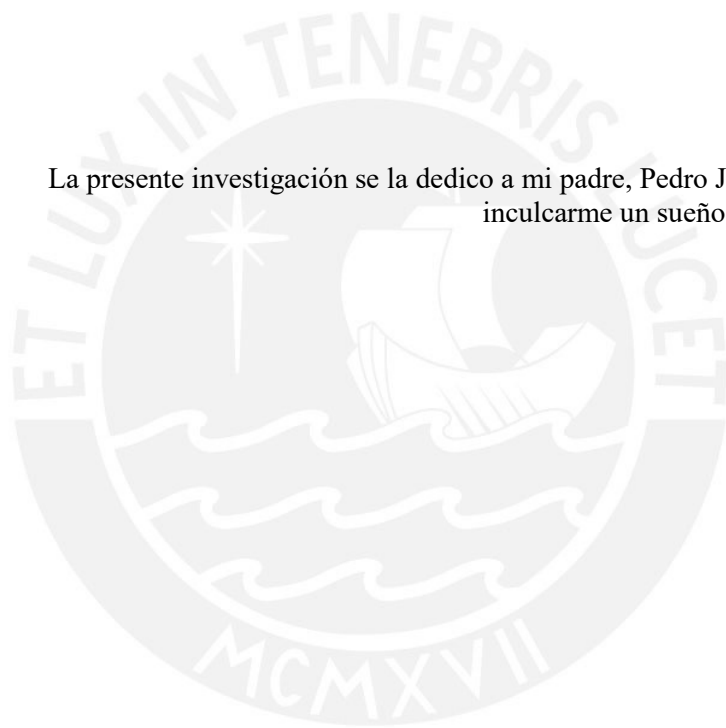
**VILLAGRA CAYAMANA RENÉE ANTONIETA**

**LIMA – PERÚ**

**Agosto, 2021**

La presente investigación se la dedico a mi padre, Pedro José Peña Pacherre, por inculcarme un sueño y creer siempre en mí.

**Jose Peña**



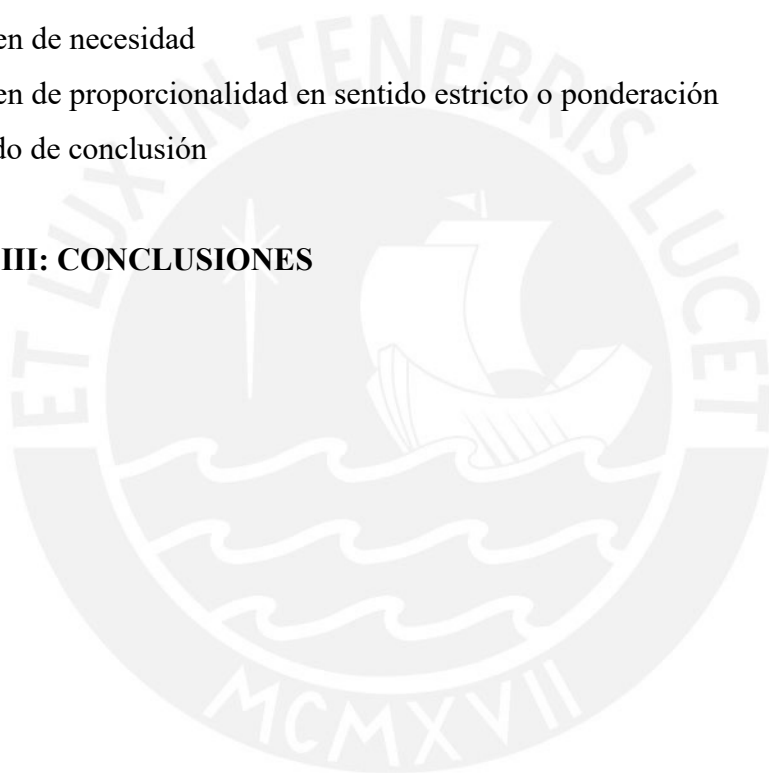
## RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo de investigación analiza si la compensación de oficio de deudas tributarias no exigibles, efectuada por la Administración Tributaria durante un proceso de verificación y/o fiscalización, al amparo de lo establecido en los artículos 39 y 40 de nuestro Código Tributario; es consistente con los principios constitucionales de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad y del debido procedimiento administrativo, en su vertiente relacionado al derecho de defensa. Para lo cual, se simula un test de ponderación en el cual se evalúa la razonabilidad y proporcionalidad; la idoneidad de la medida; la necesidad y la comparación entre el grado de realización u optimización del fin constitucional; y, la intensidad de la intervención en el derecho fundamental. A partir de este análisis se concluye que este tipo de compensación se fundamenta en los principios del deber de contribuir y de solidaridad, así como en los principios vinculados a la eficiencia del Estado; no vulnera el derecho de defensa de los deudores tributarios, al tener éstos la opción de impugnar el acto administrativo que contiene la compensación; así como, no vulnera el derecho de igualdad de los deudores, por cuanto la medida adoptada es idónea, necesaria y proporcionada con el fin constitucional que se pretende conseguir; constituyendo un trato legal diferenciado con base en justificaciones objetivas y razonables. El tema ha tenido un escaso desarrollo en la doctrina nacional, siendo la presente investigación una oportunidad para establecer una posición sustentada respecto a la procedencia de la compensación de oficio de deudas tributarias no exigibles.

# ÍNDICE

Resumen ejecutivo	1
Índice	2
Lista de tablas	4
Introducción	5
<b>CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO</b>	<b>8</b>
1.1. Los principios que inciden en materia tributaria	8
1.1.1. El principio de constitucionalidad y de legalidad en materia tributaria	8
1.1.2. Los principios de razonabilidad y proporcionalidad y el test de ponderación o proporcionalidad en materia tributaria	14
1.1.3. El deber de contribuir, el derecho a la propiedad y el principio de capacidad contributiva	17
1.1.4. El principio de no confiscatoriedad	20
1.1.5. El principio de solidaridad	22
1.1.6. El principio de igualdad tributaria	23
1.1.7. El principio del debido procedimiento administrativo-tributario durante el procedimiento de fiscalización o verificación tributaria	25
1.1.8. Principios vinculados con la eficiencia tributaria del Estado	31
1.2. La potestad tributaria de extinguir las obligaciones tributarias	37
1.2.1. Concepto	37
1.2.2. Límites	41
1.3. La obligación tributaria, su exigibilidad y formas de extinción	43
1.3.1. Concepto de obligación tributaria	43
1.3.2. Exigibilidad de la obligación tributaria	47
1.3.3. Extinción de la obligación tributaria y sus modalidades	50
1.4. La determinación de la obligación tributaria y sus modalidades	51
1.5. La compensación de la obligación tributaria y su efecto financiero en las empresas	56
1.5.1. Concepto y modalidades	56
1.5.2. La compensación tributaria de oficio	61
1.5.3. Efectos financieros de la compensación de oficio en las	64

empresas	
1.6. Algunas consideraciones sobre los intereses moratorios	69
1.7. A modo de conclusión	70
<b>CAPÍTULO II: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y EL TEST DE PROPORCIONALIDAD</b>	78
2.1. Determinación del tratamiento legislativo diferente: la intervención en la prohibición de discriminación	79
2.2. Determinación de la intensidad de la intervención en la igualdad	82
2.3. Determinación de la finalidad del tratamiento diferente	84
2.4. Examen de idoneidad	87
2.5. Examen de necesidad	91
2.6. Examen de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación	93
2.7. A modo de conclusión	97
<b>CAPÍTULO III: CONCLUSIONES</b>	98
Referencias	100



## LISTA DE TABLAS

Tabla 1: Ponderación



## INTRODUCCIÓN

¡He ido a la SUNAT<sup>1</sup> para recoger un cheque por una devolución de tributos y me dicen que han descontado –compensado de oficio– de mi saldo a favor una deuda tributaria, la cual fue determinada en una verificación, la cual no es exigible! *¿Qué ha sucedido? ¿Esto es legal? ¿Se ha vulnerado mis derechos?*

Estas son algunas preguntas que se hacen los contribuyentes y que nosotros trataremos de responder en el presente trabajo. Así tenemos, como tema de investigación la compensación de oficio de deudas tributarias no exigibles, que realiza la Administración Tributaria durante una verificación o fiscalización tributaria.

De acuerdo con nuestro Código Tributario, cuando la obligación tributaria deba ser determinada por la Administración Tributaria, ésta es exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria o a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 3, num. 2).

Por otro lado, el citado código establece que la deuda tributaria se considera exigible, entre otras situaciones, a la establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa notificadas por la Administración y no reclamadas en el plazo de ley; siendo dicho plazo de veinte (20) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó la resolución (DS N° 133-2013-EF, 2013, arts. 115 y 137, num. 2).

Sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el inciso c) del artículo 39 y el literal a del numeral 2 del artículo 40 de dicho código, la Administración Tributaria pueda compensar de oficio deudas tributarias no exigibles con créditos a favor del deudor.

En ese orden de ideas, es nuestro interés demostrar –hipótesis de la presente investigación– que la compensación de oficio de un crédito a favor del deudor tributario con una deuda tributaria de éste, determinada por la Administración Tributaria durante un proceso de verificación y/o fiscalización, y la cual no es exigible, es consistente con

---

<sup>1</sup> Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

los principios constitucionales de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad y del debido procedimiento administrativo-tributario; al establecerse que la disposición contenida en el código tributario satisface el test de proporcionalidad o ponderación.

El tema materia de investigación ha tenido un escaso desarrollo en la doctrina nacional, siendo la presente investigación una oportunidad para establecer una posición sustentada respecto a la procedencia de la compensación de oficio de deudas tributarias no exigibles. Por otro lado, es pertinente abordar el tema, debido a que, en el quehacer de la relación jurídico-tributaria, los distintos órganos desconcentrados de la Administración Tributaria del país vienen aplicando la compensación de oficio de deudas no exigibles. Además, la investigación del tema resulta de utilidad a todos aquellos que requieran revisar y analizar la compensación de oficio, siendo que esta investigación sienta una posición sobre el tema.

Para demostrar nuestra hipótesis, la investigación se estructura en tres capítulos, los cuales responden a un determinado objetivo, en los cuales se plasma el análisis y los resultados del presente trabajo.

Con la finalidad de establecer un marco conceptual que nos introduzca en el tema, en el primer capítulo se describirá y analizará los principios constitucionales y del derecho que inciden en materia tributaria tales como de constitucionalidad, legalidad, igualdad, razonabilidad y proporcionalidad; además, del principio del debido procedimiento, incidiendo en el derecho de defensa de los deudores tributarios. Asimismo, se analizarán aquellos principios que tienen relación con la eficiencia tributaria del Estado. En este mismo apartado, se desarrolla la conceptualización, alcances y límites de la potestad tributaria del Estado, así como, se analizará la obligación tributaria, como la principal prestación fiscal a favor de éste, y la forma en que se determina durante un procedimiento de fiscalización. Siendo además de relevancia, el entender la naturaleza y consecuencia de la extinción de la obligación tributaria, incidiendo en una de sus modalidades, la compensación de oficio. Finalmente, se ejemplifica el efecto financiero que ocasiona la compensación de oficio de deudas no exigibles sobre el flujo de fondos de las empresas, en caso éstas impugnen lo resuelto por la Administración Tributaria.



En el segundo capítulo se realiza el planteamiento del problema de investigación, así como se simulará un test de proporcionalidad, evaluando la razonabilidad y proporcionalidad; la idoneidad del medio o medida; la necesidad; y, la comparación entre el grado de realización u optimización del fin constitucional y la intensidad de la intervención en el derecho fundamental. El análisis realizado en dicho capítulo se fundamenta en las conclusiones a las que se han arribado en los capítulos previos, así como, principalmente, en los pronunciamientos del Tribunal Constitucional que están vinculados al tema en investigación, como lo es la sentencia en la cual se analiza jurídicamente la razonabilidad y proporcionalidad de las normas sobre bancarización y el impuesto a las transacciones financieras (Tribunal Constitucional, Exp. N° 0004-2004-AI/TC y acumulados, 2014), así como aquella en la cual se revisa el régimen de percepciones del impuesto general a las ventas, contrastándolo con los principios constitucionales (Tribunal Constitucional, Exp. N° 06626-2006-AA/TC, 2007).

En el tercer capítulo se exponen las conclusiones de la presente investigación, estableciéndose como una conclusión general que el tratamiento diferenciado que ha introducido el inciso c) del artículo 39 y el literal a del numeral 2 del artículo 40 Código Tributario, que establece la posibilidad de que la SUNAT pueda compensar de oficio, durante un procedimiento de fiscalización o verificación, deudas tributarias no exigibles con créditos a favor del deudor tributario, no vulnera los derechos del deudor; sin embargo, puede representar un costo de oportunidad para este.

La metodología empleada en la investigación implica la descripción, revisión y análisis de la legislación, jurisprudencia y doctrina, tanto nacional como extranjera. Asimismo, como principales técnicas a aplicar se tienen: la consulta y revisión de diversas fuentes de información, tales como libros; artículos de revistas y recursos en internet; análisis comparativo con legislación extranjera; asimismo, la aplicación de un test de ponderación o proporcionalidad a las normas materia de revisión. Pues, se trata de una investigación cualitativa analítica.

## CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

El objetivo del presente capítulo es describir y analizar los principales principios tributarios que inciden en la aplicación de la compensación de oficio efectuada por la Administración Tributaria, así como la revisión teórica del test de ponderación o proporcionalidad en materia tributaria. De igual modo, se describe el alcance de la potestad tributaria del Estado y determinados conceptos con la finalidad de proporcionar un marco teórico para el desarrollo y análisis de la compensación de oficio que realiza la Administración Tributaria durante los procesos de verificación o fiscalización.

Es así, que resulta de importancia para el desarrollo de la investigación, definir y analizar los principios constitucionales y del derecho que inciden en materia tributaria, tales como el principio de constitucionalidad y aquellos preceptos que lo integran como el de supremacía de la Constitución y su poder normativo, la legalidad de la actuación de los órganos del Estado, la igualdad como principio constitucional ineludible, la razonabilidad y proporcionalidad, como parte del análisis de la constitucionalidad del tema bajo análisis; además, del principio del debido procedimiento, remarcando la necesidad del derecho de defensa de los deudores tributarios. Asimismo, se revisarán y analizarán aquellos principios que tienen relación con la eficiencia y eficacia tributaria del Estado.

Asimismo, se describe y analiza la conceptualización, alcances y límites de la potestad tributaria del Estado, así como, se analiza la obligación tributaria, como la principal prestación fiscal a favor de fisco, y la forma en que se determina durante un procedimiento de verificación o fiscalización; siendo además de relevancia, el entender la naturaleza y consecuencia de la extinción de la obligación tributaria, incidiendo en una de sus modalidades, la compensación de oficio. En ese orden de ideas, se desarrolla un caso práctico mediante el cual se evidencia el efecto financiero que tiene la compensación de oficio sobre la actividad financiera de las empresas.

## 1.1. Los principios que inciden en materia tributaria

### 1.1.1. El principio de constitucionalidad y de legalidad en materia tributaria

De acuerdo con Fix-Zamudio y Valencia Carmona (2001), para que la Constitución cumpla su rol preponderante en el sistema jurídico, estatal y político, deben reconocérsele dos principios fundamentales: **el principio de supremacía y el principio de inviolabilidad.**

Además, los citados autores, señalan que la Constitución es la fuente primaria de validez de todas las normas del ordenamiento jurídico, al ser la norma primaria de todo el ordenamiento jurídico de un país, siendo imperativa para el Estado y los gobernados. Es así, que nace el principio de supremacía de la Constitución, como un precepto que hace prevalecer a la Carta Magna como la norma máxima del ordenamiento jurídico.

Por otro lado, Verdugo Marinkovic (2003), en alusión al principio de supremacía de la Constitución, señala que la “Constitución es ‘*norma normarum*’ norma reguladora de la producción de las restantes normas” (p. 388). Asimismo, dicho autor menciona, que de este principio se derivan las siguientes consecuencias:

1. Las disposiciones contenidas en la Constitución no se pueden modificar por las ‘leyes ordinarias’, sino que por el procedimiento de reforma que la misma ley fundamental señala (predominio de las constituciones rígidas);
2. Las leyes ordinarias deben respetar la Constitución, no sólo en su letra, sino también en su espíritu, es decir, en sus principios;
3. Si la supremacía formal o material de la Constitución resulta sobrepasada por el legislador, entran a operar mecanismos de tutela del orden constitucional (...) a fin de invalidar la expresión legislativa violatoria del orden fundamental (p. 388).

Los argumentos de Fix-Zamudio y Valencia Carmona (2001) recogen, al igual que Verdugo Marinkovic (2003), la concepción de que la Constitución es la fuente de las normas primarias de imperan en un país y que son de cumplimiento del Estado y de los gobernados, derivando de ésta las demás normas del ordenamiento jurídico. Así tenemos, que mediante este principio la Constitución cumplirá el rol, que por voluntad popular le corresponde, no estando ninguna otra norma o poder por encima de ella.

Por otro lado, Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J., y Casado Ollero, G. (2002), con relación a los principios constitucionales del derecho financiero, establece que se trata de elementos primordiales del ordenamiento financiero y cimientos de los diversos institutos financieros de un país, con valor normativo vinculante, de carácter inmediato y directo. El autor también alude al principio de supremacía y fuerza normativa de los preceptos constitucionales.

Nuestro Tribunal Constitucional señala que la Constitución incorpora el principio de supremacía constitucional y el principio de fuerza normativa de la Constitución<sup>2</sup>; fundamentando que “Según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es *lex superior* y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública (...)” (Tribunal Constitucional, Exp. N° 2689-2004-AA/TC, 2006, FJ 14).

Así podemos apreciar la plena validez del principio de supremacía de la Constitución, mediante el cual se reconoce a la Constitución como norma primaria y fuente de validez de todo el ordenamiento jurídico, la cual además goza de fuerza normativa.

Por otro lado, el Tribunal Constitucional en la precitada sentencia, respecto a la potestad tributaria del Estado, ha sido tajante en reafirmar que “(...) a juicio de este Colegiado, debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución –principio de constitucionalidad– y no sólo de conformidad con la ley –principio de legalidad–” (FJ

---

<sup>2</sup> “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” (Const., 1993, art. 51).

14); por lo cual, se entiende que “(...) la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está vinculado por el principio de constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la Constitución. Sólo así el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucionales” (FJ 16).

Además, el citado Tribunal, desarrolla el principio de fuerza normativa de la Constitución, estableciendo lo siguiente:

(...) se debe señalar que la Constitución no es un mero documento político, sino también norma jurídica, lo cual implica que el ordenamiento jurídico nace y se fundamenta en la Constitución y no en la ley. En ese sentido, el principio de fuerza normativa de la Constitución quiere decir que los operadores del Derecho y, en general, todos los llamados a aplicar el Derecho –incluso la administración pública–, deben considerar a la Constitución como premisa y fundamento de sus decisiones, lo cual implica que:

‘a) dado que la Constitución es norma superior habrán de examinar con ella todas las leyes y cualesquiera normas para comprobar si son o no conformes con la norma constitucional; b) habrán de aplicar la norma constitucional para extraer de ella la solución del litigio o, en general, para configurar de un modo u otro una situación jurídica; c) habrán de interpretar todo el ordenamiento conforme a la Constitución. En otras palabras, si la Constitución tiene eficacia directa no será sólo norma sobre normas, sino norma aplicable, no será sólo fuente sobre la producción, sino también fuente del derecho sin más’ [DE OTTO, Ignacio. Derecho constitucional. Sistema de fuentes. Barcelona: Ariel, 6.<sup>a</sup> reimpresión, 1998. p. 76] (Tribunal Constitucional, Exp. N° 2689-2004-AA/TC, 2006, FJ 15).

Por tanto, podemos decir que el principio de constitucionalidad está conformado por el principio de supremacía de la Constitución, el cual es un parámetro para que ninguna autoridad pública o norma jurídica esté por encima de la Constitución o la pueda vulnerar, así como, por el principio de fuerza normativa de la Constitución, mediante el cual se establece que la Constitución es la premisa y fundamento de las decisiones que tomen los distintos operadores del derecho, incluso la administración pública.

En relación con el **principio de legalidad en materia tributaria**, revisaremos lo que dice la doctrina al respecto, fundamentando nuestro análisis en los criterios vertidos por el Tribunal Constitucional peruano.

Landa Arroyo (2006), sostiene que, en materia tributaria el principio de legalidad presume que el ejercicio del poder tributario por parte del órgano legislativo o de los órganos del ejecutivo, debe estar sometido a la Constitución y no solamente a las leyes. Con esto, el autor precisa el alcance del principio de legalidad en materia tributaria, al establecerse que los entes públicos están sometidos en primer lugar a la Constitución y luego a las leyes, reafirmando el principio de constitucionalidad, según lo establecido por nuestro Tribunal Supremo:

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 [SOTELO CASTAÑEDA, Eduardo y Luis VARGAS LEÓN. “En torno a la definición de tributo: un vistazo a sus elementos esenciales”. En *Ius et veritas*, N.º 17, Lima, 1998. p. 297]. **La potestad tributaria, por tanto, está sometida, en primer lugar, a la Constitución y, en segundo lugar, a la ley** (Tribunal Constitucional, Exp. N.º 2689-2004-AA/TC, 2006, FJ 19). (El resaltado es nuestro).

Spisso (1991), relaciona el principio de legalidad a que las autoridades actúen en nombre de la **ley**, por lo cual podríamos entender que se refiere, en primer lugar, a la

Constitución, como ley fundamental, y en segundo lugar a la ley propiamente dicha, como norma derivada.

Algunos tratadistas, como Sáinz De Bujanda (1991)<sup>3</sup> y Giuliani Fonrouge (1987)<sup>4</sup>, consideran que existe similitud entre el principio de legalidad y el de reserva de ley, sin embargo, Amorós (como se citó en Giuliani Fonrouge, 1987) comenta que “ve una diferencia entre *legalidad* y *reserva de ley*; el primero significaría la ‘sumisión de la actividad tributaria a la ley’, en tanto que la segunda ‘consiste en establecer que la regulación de ciertas materias ha de hacerse necesariamente por ley formal’ y es un límite al poder reglamentario de la administración” (p. 361).

Resulta de relevancia la distinción efectuada por Amorós, ya que esa es la posición que ha asumido nuestro Tribunal Constitucional respecto a los principios de legalidad y de reserva de ley, al considerar que no existe identidad entre tales principios, señalando que “Mientras que el principio de legalidad, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de reserva de ley, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias” (Tribunal Constitucional, Exp. N° 2689-2004-AA/TC, 2006, FJ 18).

También podemos apreciar la tipificación del principio de legalidad en la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual establece que por el principio de legalidad “Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas” (DS N° 006-2017, 2017, art. IV, num. 1.1). En el mismo sentido, la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo, en alusión al principio de

---

<sup>3</sup> “**El principio de legalidad o de reserva de ley** es un instituto de carácter constitucional que constituye el eje de las relaciones entre el poder legislativo y el ejecutivo en lo referente a la producción de normas, que persigue precisamente excluir para ciertas materias la posibilidad de normación por vía distinta a la legislativa” (p. 102). (El resaltado es nuestro). Así tenemos, que el autor asimila el principio de legalidad al concepto de lo que conocemos como principio de reserva de ley.

<sup>4</sup> “Uno de los principios esenciales del Estado moderno es el de **legalidad** de la tributación, también conocido por **reserva de ley** (...)”. (...) la organización democrática refirma el concepto de que sólo el parlamento, como representante del pueblo, puede crear contribuciones” (p. 361). (El resaltado es nuestro). Este autor, también asimila el principio de legalidad al de reserva de ley.

legalidad, ha establecido que “Las autoridades, funcionarios y servidores del Poder Ejecutivo están sometidos a la Constitución Política del Perú, a las leyes y a las demás normas del ordenamiento jurídico. Desarrollan sus funciones dentro de las facultades que les estén conferidas” (Ley N° 29158, 2007, art. I). Es de señalar, que ambas leyes recogen dentro del principio de legalidad, la supremacía de la Constitución sobre las leyes, lo que habíamos comentado anteriormente.

En el Código Tributario se hace referencia al principio de legalidad – reserva de ley, como si se tratase de un mismo principio, sin embargo, principalmente desarrolla el contenido del principio de reserva de ley (DS N° 133-2013-EF, 2013, norma IV).

En tal sentido, podemos concluir que el principio de legalidad es un precepto constitucional indispensable para la formulación y el ejercicio de la potestad tributaria del Estado, mediante el cual se establece que todos los órganos del Estado se encuentran sometidos a la Constitución y a la ley, así como, a las demás normas del ordenamiento jurídico de un país.

### **1.1.2. Los principios de razonabilidad y proporcionalidad y el test de ponderación o proporcionalidad en materia tributaria**

Villegas (2003), al tratar el principio de razonabilidad, lo relaciona con el precepto de justicia, lo cual nos parece una adecuada concepción del principio, donde el tributo u otra disposición tributaria debe ser legal e intrínsecamente justo, así como, las garantías explícitas del sujeto pasivo deben ser valorados en base a los parámetros de la justicia tributaria.

Por otro lado, Spisso (1991) señala, tomando en su obra las definiciones de Linares, que la razonabilidad debe considerar las situaciones sociales que motivaron el acto, la finalidad perseguida por este y el medio que como prestación o sanción establece el referido acto.

Al respecto, Rubio Correo (2011a), en su definición del principio de razonabilidad, aporta los criterios de aceptación general por parte de la colectividad (valores y



preceptos aceptados) y el razonamiento objetivo, sobre los cuales se debe fundamentar el principio de razonabilidad, los cuales integraremos a la concepción final que desarrollaremos de dicho principio.

De este modo, podemos decir que el principio de razonabilidad en materia tributaria, tiene como objeto que las disposiciones tributarias se encuentren enmarcadas dentro de criterios de justicia, las cuales deben tener una aceptación general en la colectividad y sustentarse en un razonamiento objetivo e imparcial, que permita integrar las garantías fundamentales, tales como generalidad, igualdad, proporcionalidad o capacidad contributiva; logrando una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción.

Ahora veamos el principio de proporcionalidad, para lo cual empezamos revisando los argumentos de De La Garza (2010), quien postula, que éste esencialmente consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo establecerse los tributos de tal forma que los individuos que obtengan mayores ingresos tributen en forma cuantitativa en mayor grado a los que generan menores ganancias. Este autor, asemeja, de cierto modo, la proporcionalidad con la igualdad en materia tributaria, lo cual no se aleja de la conceptualización del principio, pero de cierta forma limita su acepción.

Siguiendo a Rubio Correa (2011a), éste sostiene que el principio de proporcionalidad evalúa la calidad o la cantidad de dos elementos jurídicos o de relevancia jurídica comparándolos entre sí, de tal forma que no exista un exceso de volumen, de significación o de cuantía entre uno y otro en base a las observaciones que se hacen en relación con cada tiempo y lugar. A nuestro parecer, dicho autor conceptualiza de una manera completa lo que se debe entender como principio de razonabilidad, a partir de la cual fundamentaremos nuestra posición.

En conclusión, podemos decir que el principio de proporcionalidad cuantifica y cualifica determinados elementos de relevancia jurídica, contrastándolos entre sí, de tal forma que no existan distorsiones relevantes de acuerdo con el entorno donde se desarrollan (tiempo y lugar).

Sobre los principios de razonabilidad y proporcionalidad, nuestro Tribunal Constitucional ha establecido que éstos se encuentran previstos en el último párrafo del artículo 200 de la Constitución Política y que representan la medida de determinación de validez de los actos normativos y no normativos que instauren límites a los derechos fundamentales (Tribunal Constitucional, Exp. N° 4677-2004-PA/TC, 2005, FJ 26).

En relación con el test de proporcionalidad, Rubio Correa (2011a) señala que es una metodología que se aplica en ciertos casos, la cual permite vislumbrar la razonabilidad y la proporcionalidad de un determinado acontecimiento de la realidad.

Nuestro Tribunal Constitucional ha intentado dotar de contenido el test de proporcionalidad, así tenemos que:

Este Tribunal ha afirmado que la legitimidad constitucional de una limitación al ejercicio de los derechos fundamentales no se satisface con la observancia del principio de legalidad. Al lado de esta garantía normativa de los derechos fundamentales, el último párrafo del artículo 200 de la Constitución ha establecido la necesidad de que tal restricción satisfaga exigencias de razonabilidad y proporcionalidad.

Por virtud del principio de razonabilidad se exige que la medida restrictiva se justifique en la necesidad de preservar, proteger o promover un fin constitucionalmente valioso. Es la protección de fines constitucionalmente relevantes la que, en efecto, justifica una intervención estatal en el seno de los derechos fundamentales. Desde esta perspectiva, la restricción de un derecho fundamental satisface el principio de razonabilidad cada vez que esta persiga garantizar un fin legítimo y, además, de rango constitucional.

Por su parte, el principio de proporcionalidad exige, a su vez, que la medida limitativa satisfaga los subcriterios de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. El principio de idoneidad comporta que toda injerencia en los derechos fundamentales debe ser idónea para fomentar un objetivo constitucionalmente legítimo, es decir, que exista una relación de medio a fin entre la medida limitativa y el objetivo

constitucionalmente legítimo que se persigue alcanzar con aquél (Tribunal Constitucional, Exp. N° 2235-2004-AA/TC, 2005, FJ 6).

Es de señalar, respecto al test de proporcionalidad, que para efectos de la presente investigación se tendrán en consideración los fundamentos jurídicos vertidos por el citado tribunal.

### **1.1.3. El deber de contribuir, el derecho a la propiedad y el principio de capacidad contributiva**

En relación con el **deber de contribuir**, Durán Rojo (2006), basado en los fundamentos del Tribunal Constitucional, establece que este comprende al contribuyente del tributo, a otros sujetos que participan de la relación jurídica tributaria (obligaciones formales o sustanciales) y a los terceros vía deberes de información u otros deberes de colaboración, estos dos últimos casos vinculados al principio de solidaridad.

El Tribunal Constitucional peruano ha establecido que “(...) los derechos fundamentales y, entre ellos, el **derecho de propiedad**, no tienen el carácter de absolutos; y, por otro, el pago de los tributos, esto es, el **deber de contribuir con los gastos públicos**, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho”. Además, sustenta su argumento señalando que “(...) Con la recaudación tributaria, en efecto, el Estado se agencia de los fondos necesarios e indispensables para poder realizar las actividades que constitucionalmente se le ha confiado, y sin los cuales sería materialmente imposible que prestara, por ejemplo, los servicios públicos a su cargo” (Tribunal Constitucional, Exp. N° 2727-2002-AA/TC, 2003, FJ 9). (El resaltado es nuestro)

En relación con el argumento vertido por el Tribunal Constitucional, es de mencionar que en el artículo 21 de la Convención Americana de Derechos Humanos, referido al **derecho a la propiedad privada**, se establece que por ley el derecho al uso y goce de los bienes puede ser subordinado al interés social (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2012, p. 467). Lo cual es concordante con lo establecido en el numeral 2 del

artículo 32 de dicho tratado: “Los derechos de cada persona están limitados por los derechos de los demás, por la seguridad de todos y por las justas exigencias del bien común, en una sociedad democrática” (p. 473).

Así tenemos, tal como lo sostiene la doctrina, el Tribunal Constitucional y los tratados internacionales, el derecho a la propiedad privada no es un derecho absoluto y que puede ser supeditado al interés social; sin embargo, como señala Landa Arroyo (2006), el Estado, al ejercer su potestad tributaria, deberá cuidarse de no afectar el contenido esencial de los derechos fundamentales, como lo es el derecho a la propiedad privada.

De otro lado, nuestro Tribunal ha dejado sentado, que el deber de contribuir no solo se limita al pago de los tributos, sino también, comprende los llamados deberes de colaboración:

En esta clase de Estado el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no está vinculado únicamente al deber de pagar tributos sino también a los **deberes de colaboración con la Administración Tributaria**, orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas (Tribunal Constitucional, Exp. N° 0002-2006-PI/TC, 2007, FJ 6). (El resaltado es nuestro)

Consideramos adecuado agregar que el principio de deber de contribuir también lo vemos plasmado en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que en su artículo XXXVI establece el deber que tienen las personas de pagar los impuestos, con el fin de solventar los servicios públicos: “Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la Ley para el sostenimiento de los servicios públicos” (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2012, p. 413).

Por tanto, el deber de contribuir constituye un principio implícito de la Constitución Política, mediante el cual todos los individuos deben contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, además comprende los llamados deberes de colaboración, orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas.

Respecto al **principio de capacidad contributiva**, Villegas (2003) señala que este principio consiste en la aptitud económica de los integrantes de la sociedad para contribuir al sostenimiento del Estado. Asimismo, este autor comparte los argumentos de Sáinz de Bujanda (1991), según el cual la capacidad contributiva presume en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, idóneos en cantidad y en calidad para afrontar el pago del tributo, una vez cubiertos los gastos vitales e inevitables del sujeto pasivo.

Landa Arroyo (2006), señala que se trata de otro principio que no ha sido recogido expresamente en la Constitución Política del Perú del año 1993, sin embargo, precisa que la jurisprudencia constitucional ha reconocido que el principio de capacidad contributiva se soporta en el principio de igualdad, por lo cual se le considera como un principio implícito en el artículo 74 de la Constitución (1993), constituyendo la distribución equitativa de los tributos.

Así tenemos, que nuestro Tribunal Constitucional le ha reconocido la categoría de principio constitucional –implícito–, de acuerdo con el siguiente fundamento jurídico:

1. De este modo, para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea 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 (Tribunal Constitucional, Exp. N° 00053-2004-PI/TC, 2005, FJ VIII.B.1). (El resaltado es nuestro)

De igual modo, dicho Tribunal ha conceptualizado el principio de capacidad contributiva, partiendo de la definición de Alberto Tarsiano, señalándose siguiente:

(...) aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de la naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible (Tribunal Constitucional, Exp. N° 0003-2004-AI/TC, 2004, FJ 11).

A partir de dicha definición, el Tribunal concluye que la capacidad contributiva constituye una categoría diferente a la capacidad económica a cuya determinación solamente se llega luego que la revelación de la riqueza observada por el legislador, siempre de forma objetiva, es evaluada, sopesada y contrapuesta a los diversos fines estatales para considerarla como hecho imponible.

En resumen, podemos concluir que el principio de capacidad contributiva consiste en la aptitud económica de los individuos para contribuir a la cobertura de los gastos públicos –deber de contribuir–, la cual se evidencia según la capacidad económica de estos individuos y que de acuerdo con la valoración que se realice se establecen como hechos imponibles.

#### **1.1.4. El principio de no confiscatoriedad**

Otra garantía constitucional es el principio de **no confiscatoriedad**, tal como lo establece el artículo 74 de la Constitución (1993) “(...) ningún tributo puede tener carácter confiscatorio (...)”. Landa Arroyo (2006) lo denomina el principio de interdicción de la confiscatoriedad, relacionándolo estrechamente con el principio de capacidad contributiva y al derecho constitucional a la **propiedad**. A su vez afirma que “la obligación de tributar comporta, desde ya, una afectación, tolerada por el ordenamiento constitucional, del derecho fundamental a la propiedad. Se debe cuidar, pues, que mediante el ejercicio desproporcionado o irrazonable de la potestad tributaria del Estado no se llegue a privar a los contribuyentes de sus propiedades y rentas” (p. 260).

Martin Queralt et al. (2002) señala que la finalidad del principio de no confiscatoriedad es impedir que una exagerada aplicación de la progresividad impositiva o posible conducta anómala de la imposición patrimonial transgreda la capacidad económica que la ampara.

Giuliani Fonrouge (1987) considera que por vía indirecta el Estado no puede hacer ilusoria la garantía de la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición<sup>5</sup>, señalando que, en referencia a los fundamentos jurídicos de su Corte Suprema de Justicia, “los tributos no pueden absorber una **parte sustancial** de la propiedad o de la renta” (p. 369). Afirmando que esta parte sustancial del capital y de su rendimiento, no responde a términos absolutos o parámetros fijos.

El citado autor concluye “que no resulta prudente establecer un límite fijo en el texto constitucional” ya que el límite tolerable depende de diversos factores variables, siendo preferible analizar las circunstancias que se presenten, teniendo en cuenta además que ciertas situaciones son de difícil cuantificación. Esta misma posición es compartida por Calvo Ortega (1999), quien señala que “entrar en consideraciones cuantitativas es un ejercicio muy arriesgado. Fijar qué tipo de gravamen medio o marginal es confiscatorio es un acto político dado que los ejemplos rotundos y claros ni se dan hoy en los Estados modernos ni van a darse en el futuro” (p. 83).

Landa Arroyo (2006) señala, en base a los pronunciamientos de nuestro Tribunal Constitucional, que se transgrede el principio de no confiscatoriedad de los tributos cuando la imposición supera el umbral que razonablemente puede admitirse como justificado según nuestro actual modelo de Constitución económica y que se estaría vulnerando el principio constitucional a la propiedad privada.

Por último, nuestro Tribunal Constitucional se ha referido a este principio afirmando que es un concepto jurídico genérico o indeterminado, por lo cual, su contenido no

---

<sup>5</sup> Similar posición comenta Landa Arroyo (2006), en base a los fundamentos jurídicos del Tribunal Constitucional, que el principio de no confiscatoriedad “tiene también una faceta institucional, toda vez que asegura que las instituciones que forman parte de la Constitución económica --como el pluralismo económico, propiedad, libertad de empresa, ahorro-, no resulten suprimidas o vaciadas de su contenido esencial cuando el Estado ejercite su potestad tributaria” (p. 261).

puede ser precisado en términos generales y abstractos, tiene que ser analizado en cada caso particular teniendo como presupuestos la clase de tributo y las circunstancias del obligado a responder por el tributo (Tribunal Constitucional, Exp. N° 2727-2002-AA/TC, 2003).

### **1.1.5. El principio de solidaridad**

Rubio Correa (2011b) señala que el principio de solidaridad adquiere significancia y tiene su fundamento en la sociedad misma, donde cada individuo presta apoyo a los demás miembros de la comunidad en caso surja alguna carencia, agrega que este precepto es opuesto al egoísmo. Además, el citado autor comenta que el principio de solidaridad está relacionado a los fines sociales del Estado, ya que todos los ciudadanos debemos contribuir con dichos fines, siéndole exigible al Estado la adecuada redistribución de la riqueza producida.

De acuerdo con nuestro Tribunal Constitucional el **principio de solidaridad** se manifiesta como un deber al sostenimiento de los gastos públicos, que comprende, por un lado, el deber de contribuir a la detección del incumplimiento tributario; y, por el otro, a la promoción del bienestar general mediante la contribución equitativa al gasto público por medio de los tributos (Tribunal Constitucional, Exp. N° 0004-2004-AI/TC y acumulados, 2004, FJ 9).

Asimismo, este tribunal establece que el principio de solidaridad se encuentra recogido implícitamente en el artículo 43 de la Constitución (1993) y que se adapta a las necesidades sociales:

En el Estado Social y Democrático de Derecho **la tributación se basa en el principio de solidaridad, que se encuentra recogido implícitamente en el artículo 43 de la Constitución Política**, en virtud del cual la figura impositiva se flexibiliza y adapta a las necesidades sociales, pues a través de ésta el Estado logrará sus fines (Tribunal Constitucional, Exp. N° 0002-2006-PI/TC, 2007, FJ 5). (El resaltado es nuestro).



Respecto a dicha flexibilidad y adaptabilidad de la imposición, agrega:

Reflejada en tales términos la solidaridad permite entonces admitir una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes (Tribunal Constitucional, Exp. N° 06089-2006-PA/TC, 2007, FJ 20).

De esta forma, podemos establecer que las necesidades sociales y la evolución de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, sustentado principalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.

En síntesis, concluimos que el principio de solidaridad es un precepto implícito recogido en la Constitución (1993), mediante el cual la materia tributaria se ajusta a las necesidades sociales, con el objeto de que el Estado cumpla sus fines y distribuya adecuadamente los recursos obtenidos entre la colectividad.

#### **1.1.6. El principio de igualdad tributaria**

El tratadista Giuliani Fonrouge (1987), basado en diversos fallos de las Cortes de Justicia de su país, establece que el principio de igualdad no está relacionado a la igualdad numérica, la cual genera mayores injusticias, sino a garantizar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en similares circunstancias, permitiendo distingos o categorías, en tanto éstas se encuentren justificadas y sean razonables, no permitiendo en ningún caso la arbitrariedad.

En el mismo sentido opina Bravo Cucci (2012) cuando señala que a iguales supuestos de hecho le corresponden iguales consecuencias jurídicas, erradicándose cualquier elemento diferenciador que resulte arbitrario o irracional.

Retomando a Giuliani Fonrouge (1987), éste menciona que “Los impuestos que tienen en mira la capacidad económica de los contribuyentes, tales como los de carácter progresivo; o los que afectan más intensamente las sociedades anónimas; la aplicación de gravámenes inmobiliarios a los propietarios de grandes extensiones (latifundios); fijar por ley fechas para el nacimiento o extinción de los derechos cuando se produce un cambio de régimen jurídico (pp. 366-367).

El Tribunal Constitucional peruano ha establecido el contenido del principio/derecho a la igualdad en materia tributaria:

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 proscribe 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) (Tribunal Constitucional, Exp. N° 5970-2006-AA/TC, 2007, FJ 14).

Continúa el Tribunal, citando a Uckmar, que la igualdad ante las cargas fiscales debe entenderse en una doble acepción: a) en sentido jurídico, que supone la paridad o generalidad en el sometimiento a la tributación; y, b) en sentido económico, que implica tomar en cuenta la real capacidad contributiva de cada ciudadano, al determinarse el monto a tributar (FJ 15).

Calvo Ortega (1999), señala que el principio de igualdad tributaria representa la “suma” de los principios de generalidad tributaria, capacidad económica y progresividad, conceptualizándose como un principio integrador.

#### **1.1.7. El principio del debido procedimiento administrativo-tributario durante el procedimiento de fiscalización o verificación tributaria**

Landa Arroyo (2002), citando a García de Enterría, señala que “(...) la tutela del debido proceso y la tutela jurisdiccional –en lo que sea aplicable– alcanzan también a los procedimientos administrativos en la medida en que la administración pública se encuentra sometida a la ley, como a la Constitución de manera directa y no solo indirectamente a través de la ley” (p. 458). Asimismo, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, esta protección también alcanza a las relaciones entre particulares (Landa Arroyo, 2002).

En el mismo sentido, Gamba Valega (2012) señala que la garantía de un debido proceso es aplicable a todo tipo de procedimientos administrativos o tributarios, incluso a los de orden privado, agrega “Este derecho –como acostumbra a señalar el TC en diversas ocasiones- es una garantía que si bien tiene su ámbito natural en sede judicial, también es aplicable en los procedimientos administrativos” (pp. 121-122); concluyendo de la siguiente manera:

Por tanto, de acuerdo con la doctrina sentada por el Tribunal Constitucional, una regulación que no salvaguarde adecuadamente las garantías mínimas de un debido procedimiento administrativo será reprochable constitucionalmente. Obviamente, **los procedimientos tributarios no pueden constituir una excepción a esta regla,**

resultando –por tanto- viciada de inconstitucionalidad cualquier norma y actuación administrativa que pretenda prescindir del mencionado derecho fundamental (p. 123). (El resaltado en nuestro)

Además, el citado autor, al comentar sobre el contenido de este principio argumenta que:

Se trata, pues, de un conjunto de garantías indisponibles por parte del legislador –y también, por la Administración–, que forman parte de la estructura misma del *iter* procedimental, sin las cuales, el procedimiento no podrá alcanzar su objetivo final (emisión válida de un acto administrativo) (p. 123).

Adrián Coripuma (2006), reafirma lo anteriormente glosado, señalando que:

(...) la observancia del debido proceso no solo es exigible en el ámbito jurisdiccional (Poder Judicial, Tribunal Constitucional y jurisdicción militar, entre otros), sino también puede ‘extenderse’ a otros ámbitos como aquel del arbitraje, al procedimiento administrativo e incluso al ámbito de los particulares (p. 338).

Además, dicho autor considera necesario precisar el alcance de la extensión de este principio:

No obstante, es imprescindible tener en consideración que si bien los principios y derechos que componen el debido proceso pueden ser extendidos a estos últimos casos, **tal extensión no implica que, en principio, estos ámbitos sean considerados como jurisdiccionales y menos aún que puedan ser de aplicación todos los principios y derechos que componen el debido proceso.**

En efecto, en los ámbitos del arbitraje, procedimiento administrativo o de los particulares, entre otros, deben aplicarse extensivamente determinados principios o derechos del debido proceso, siempre y

cuando se tenga en consideración ‘la naturaleza de cada ámbito’, es decir, deviene en arbitraria la exigencia según la cual ‘todos’ los contenidos del debido proceso en el ámbito jurisdiccional serían extendibles a estos otros ámbitos no jurisdiccionales (p. 338). (El resaltado en nuestro)

Nuestro Tribunal Constitucional, ha conceptualizado el derecho al debido proceso administrativo de la siguiente manera:

(...) El derecho al debido proceso administrativo puede ser entendido, en sentido positivo, como la regulación jurídica que de manera previa **delimita la actuación de los órganos que conforman la Administración Pública para que ésta sea correcta y establece las garantías mínimas de protección a los derechos de los administrados**, de modo que ninguna de las actuaciones de los órganos que conforman la Administración Pública dependa de su propio arbitrio, sino que se encuentran sujetas siempre a los procedimientos previamente establecidos en la ley (Tribunal Constitucional, Exp. N° 01387-2009-PA/TC, 2009, FJ 8). (El resaltado en nuestro)

Asimismo, dicho Tribunal ha dejado sentado que el principio al debido proceso se aplica, tanto en los procesos judiciales, como en los ámbitos administrativos y privados:

Evidentemente, el debido proceso y los derechos que conforman su contenido esencial **están garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo**. El debido procedimiento administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto –por parte de la administración pública o privada– de todos los principios y derechos normalmente protegidos en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139° de la Constitución (STC 4289-2004-AA/TC) (Tribunal Constitucional, Exp. N° 8605-2005-AA/TC, 2005, FJ 13). (El resaltado en nuestro)

Nuestra Constitución otorga un rango constitucional a dicho principio, cuando desarrolla el contenido de la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional, estableciendo que: “Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación” (Constitución, 1993, art. 139, inc. 3).

En la Convención Americana de Derechos Humanos, se reconocen las garantías del debido proceso, tanto en la vía judicial, como en aquellas de carácter civil, laboral, fiscal, entre otras:

#### Artículo 8 . Garantías Judiciales

1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para **la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter** (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2012, p. 462). (El resaltado es nuestro)

El principio del debido procedimiento también ha sido incorporado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, conceptualizándolo de la siguiente manera:

1.2. Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de todos los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer sus argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; a impugnar las decisiones que lo afecten.

La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo (DS N° 006-2017-JUS, 2017, art. IV).

Tal como lo precisa la norma, los derechos y las garantías mencionadas en la norma administrativa, son de carácter enunciativo, siéndole de aplicación todas aquellas garantías y derechos que componen nuestro ordenamiento jurídico y que buscan la no arbitrariedad del Estado, en la aplicación de sus procedimientos. Gamba Valega (2012), describe, entre otras garantías contenidas en el principio, “el derecho a ser oído (audiencia)”, “derecho a ser notificado válidamente”, “derecho a los recursos” impugnatorios, “derecho a obtener una resolución fundada y motivada en derecho en un plazo razonable”, “derecho a ofrecer y producir pruebas” y “derecho a conocer el expediente” (pp. 124-129). En fin, debemos entender que le son aplicables, las garantías específicas de cada procedimiento, así como, los derechos fundamentales que ampara nuestra Constitución y las leyes.

Ahora bien, nos enfocaremos en algunos casos relacionados al cumplimiento del principio del debido procedimiento, con especial atención al procedimiento de fiscalización y determinación, en este punto podemos comentar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, cuando considera que se ha vulnerado el derecho de defensa de un contribuyente:

En el extremo que se discute de autos –donde se contraponen la actuación de oficio del Estado bajo la presunción de legalidad de sus actos (iuris tantum) frente a un particular–, **la vulneración del derecho de defensa quedaría fehacientemente constatada si se comprobare que la Administración Tributaria ha sustentado sus conclusiones en base a pruebas inexistentes o desconocidas**, pues ello determinaría la imposibilidad de contradecirlas y, obviamente, defenderse contra ellas; más aún si tales pruebas, por sí mismas, resultaron sustanciales y determinantes para la resolución de la controversia (Tribunal

Constitucional, Exp. N° 8605-2005-AA/TC, 2005, FJ 15). (El resaltado en nuestro)

En el citado fundamento jurídico, el supremo Tribunal deja establecido de la innegable necesidad y oportunidad que debe tener el contribuyente para conocer las pruebas con que cuenta la Administración Tributaria, a fin de que éste pueda ejercer, de manera efectiva, su derecho de defensa.

Respecto a lo que comprende el derecho de defensa, consideramos relevante citar a Adrián Coripuma (2006), cuando comenta una decisión del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (Caso Albert y Le Compe, 1983):

(...) la extensión del derecho a **disponer del tiempo** y las **facilidades necesarias** para la preparación de la defensa, (...), teniendo en cuenta la complejidad o sencillez del caso y la razonabilidad del plazo otorgado para preparar la defensa, constituyen parámetros de una posible lesión al derecho a la defensa medible en el tiempo (p. 344).

Por otro lado, nuestro Tribunal Constitucional considera que no existe indefensión cuando el contribuyente cuenta con el derecho de impugnar en la vía administrativa, así como, de proporcionar medios probatorios en dicha instancia, acreditando que la omisión de aportarlas en la etapa de fiscalización no fue atribuible a éste:

El Tribunal Constitucional no considera que los hechos descritos evidencien la vulneración al derecho de defensa del recurrente, toda vez que nunca estuvo en un real estado de indefensión, puesto que pudo ejercer los medios impugnatorios en la vía administrativa, conforme consta de autos, e incluso tuvo el derecho para ampararse en la excepción prevista en el artículo 141° del Código Tributario, que establece que “no se admitirá como medio probatorio aquel que habiendo sido requerido durante el proceso de fiscalización no hubiera sido presentado salvo que el deudor pruebe que la omisión no se generó en su causa (...) (Tribunal Constitucional, Exp. N° 1863-2004-AA/TC, 2004, FJ 6).



Otra de las garantías del debido procedimiento es la motivación de los actos administrativos, siendo de importancia en el procedimiento de fiscalización y determinación tributaria, en este sentido, el Tribunal Constitucional ha establecido que “(...) su contenido esencial se respeta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto, y que, por sí misma, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si ésta es breve o concisa o se presenta el supuesto de motivación por remisión (Tribunal Constitucional, Exp. N° 8605-2005-AA/TC, 2005, FJ 23).

Teniendo en consideración nuestro ordenamiento jurídico y la reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, podemos decir que el debido procedimiento administrativo es una garantía constitucional, siéndole aplicable las garantías del debido proceso jurisdiccional, con ciertos matices de acuerdo con su naturaleza. Este principio busca que el Estado no sea arbitrario y garantice los derechos fundamentales de los administrados, así como, el cumplimiento de los procedimientos legalmente establecidos. El principio comprende, entre otros, los siguientes derechos: exponer argumentos (a ser oído), ofrecer y producir pruebas (etapa probatoria), así como, obtener una decisión motivada y fundada en derecho por parte del ente público.

### **1.1.8. Principios vinculados con la eficiencia tributaria del Estado**

#### **a) Economía en la recaudación**

Este principio integra las máximas de la imposición establecidas por Smith (1994), quien establece cuatro situaciones por las cuales un impuesto es antieconómico, es decir, la diferencia entre lo que sale del bolsillo del contribuyente y la que ingresa al fisco es significativa: i) gran cantidad de funcionarios que absorben el impuesto y generan contribuciones adicionales, ii) la existencia de impuestos opresivos a la industria que desalientan la inversión, iii) elevados impuestos estimulan la evasión, ocasionando excesivas confiscaciones y sanciones a los que incumplen con el pago del impuesto, llegando a arruinarlos y a afectar a la comunidad de manera económica, y iv)

someter a los pueblos a revisiones e inspecciones frecuentes y detestables por parte del ente recaudador, generando incomodidades y malestares innecesarios.

Neumark (1974), emplea el término de economicidad al referirse a este principio, señalando que un sistema tributario debe prever que los costos relacionados al cumplimiento tributario por parte de los contribuyentes, así como los de administrar el tributo, no sobrepasen un umbral mínimo que sea indispensable para solventar los fines del Estado.

Una de las categorías de los principios superiores estructurados por Adolfo Wagner, son los “principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición”, compuestos por los siguientes principios: i) “Fijeza de la imposición”, ii) “Comodidad de la imposición”, y iii) tendencia a reducir lo más posible los gastos de recaudación de los impuestos” (Flores Zavala, citado por López Freyle, 1962, p. 40). Asimismo, se agrega que “Estos principios de fijeza, comodidad y tendencia a reducir los costos, son verdaderos axiomas que no necesitan demostración. Su aplicación depende de la elección de las clases de impuestos y de la estructura del régimen financiero” (López Freyle, 1962, p. 43).

Ponst Mestres (2006), se refiere al principio de eficacia, como un principio vinculado al nivel de eficiencia y eficacia del sistema tributario y de la Administración:

En definitiva, estamos ante una relación de medios y fines. Para alcanzar los fines hay que disponer de los medios idóneos, pero ¡cuidado!, siempre en la debida proporción. Si de lo que se trata es de que los presupuestos normativos de los tributos cuando se realicen en cada caso, dando lugar a la pertinente obligación tributaria concretada en la correspondiente prestación pecuniaria, culminen con el ingreso procedente en las arcas del Tesoro Público, habrá que partir de los medios necesarios para ello, tanto personales como materiales, buscando por supuesto, un prudente y razonable equilibrio en cuanto a costes respecto al volumen de ingresos (p. 42).

Respecto al principio de economía en la recaudación, también conocido como de eficiencia del sistema tributario, es de destacar el desarrollo que éste ha tenido en la jurisprudencia constitucional de Colombia, tal como lo señala Plazas Vega (2005):

(...) la Corte Constitucional de Colombia ha interpretado el **principio de eficiencia** desde tres puntos de vista: El primero, pondera el impacto general que genera el tributo en la economía, para advertir que un impuesto es eficiente en la medida en que genere pocas distorsiones económicas, es decir, en función de su neutralidad. El segundo, tiene en cuenta el recaudo propiamente dicho y parte de la base de que el impuesto es eficiente si permite obtener la mayor cantidad de recursos al menor costo posible. Y el tercero radica en que el tributo ocasione el menor costo social para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal (gastos para llevar a cabo el pago del tributo) (p. 432). (El resaltado es nuestro)

En nuestra Constitución (1979)<sup>6</sup>, se recogía de manera expresa el principio de economía en la recaudación como un principio de orden constitucional:

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 (Const., 1979, art. 139). (El resaltado es nuestro)

---

<sup>6</sup> Derogada a la entrada en vigor de la Constitución (1993).

Que si bien, la actual Constitución (1993) no lo ha incorporado en su texto, implícitamente forma parte del conjunto de principios que regulan el actuar de las finanzas públicas:

La administración económica y financiera del Estado se rige por el presupuesto que anualmente aprueba el Congreso. La estructura del presupuesto del sector público contiene dos secciones: gobierno central e instancias descentralizadas.

El presupuesto asigna equitativamente los recursos públicos, su **programación y ejecución responden a los criterios de eficiencia de necesidades sociales básicas y de descentralización**. Corresponden a las respectivas circunscripciones, conforme a ley, recibir una participación adecuada del total de los ingresos y rentas obtenidos por el Estado en la explotación de los recursos naturales en cada zona en calidad de canon (Const., 1993, art. 77). (El resaltado es nuestro)

En tal sentido, el principio de economía en la recaudación está relacionado a la eficiencia (disposición adecuada de los recursos) y eficacia (oportunidad y cumplimiento de objetivos) que el Estado debe tener al momento de planificar y aplicar los tributos, así como, al establecer el conjunto de obligaciones o deberes formales a cargo de los contribuyes o responsables de la obligación tributaria. También implica la reducción de los costos del cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de la obligación tributaria (principio de comodidad).

#### **b) Principio de comodidad**

El principio de comodidad, el cual también forma parte de las cuatro máximas recogidas por Smith (1974), es explicado en el sentido que “Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente” (p. 727). Además, el citado autor lo ejemplifica que un impuesto a la renta a los predios que se pague al fisco al momento en que el propietario realiza el cobro, denota una mayor comodidad para el contribuyente al estar éste en una mejor situación para cumplir con la prestación.

Lopez Freyle (1962), argumenta respecto a este principio diciendo que “(...) al contribuyente debe cobrarse en el momento en que esté en condiciones económicas para hacer el pago”, por lo cual, “(...) el contribuyente recibe el importe líquido de lo que se puede gastar, sin pensar en el pago de sus impuestos en el futuro” (p. 36). Asimismo, describe como ejemplos de la aplicación de este principio, el pago fraccionado, en cuotas, de los tributos y la retención en fuente por los pagos a terceros.

También, es pertinente señalar que este principio está vinculado estrechamente con el principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y al de simplicidad. Respecto al primer principio, Pont Mestres (2006) señala que lo que se “pretende es reducir lo más posible la presión fiscal indirecta” (p. 42), agregando, “(...) auspicia limitar o reducir las obligaciones formales (antes deberes tributarios), propósito este siempre plausible, por otra, considero que contiene un clarísimo mensaje a la Administración consistente en que procure siempre simplificar y facilitar el cumplimiento de dichas obligaciones (...)” (p. 42). En el mismo sentido, el segundo principio, a tenor de lo establecido en la Ley del Procedimiento Administrativo General señala que “Los trámites establecidos por la autoridad administrativa deberán ser sencillos, debiendo eliminarse toda complejidad innecesaria; es decir, los requisitos exigidos deberán ser racionales y proporcionales a los fines que se persigue cumplir” (DS N° 006-2017, 2017, art. IV, num. 1.13).

El principio de comodidad forma parte de los principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición, establecidos por Adolfo Wagner, así tenemos que:

La comodidad no sólo beneficia al causante sino también al fisco porque incrementa los ingresos. Para realizar este principio se debe establecer que el pago se haga en la moneda de curso legal; que el lugar de pago sea, por regla general, y cuando sea posible, el domicilio del causante, la época debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes, debiendo darse plazos cuando los impuestos sean muy altos; los

procedimientos de control y percepción deben ser lo menos molestos posibles (Lopez Freyle, 1962, p. 44).

En tal sentido, este principio busca reducir, en primer lugar, los costos monetarios (costos administrativos directos e indirectos) y no monetarios (efectos psicológicos) del sujeto pasivo de la obligación tributaria; lo cual también debe implicar la reducción de los costos de la gestión tributaria por parte del ente recaudador del Estado. En nuestro sistema tributario podemos apreciar la aplicación de este principio, al establecerse, por ejemplo: las compensaciones automáticas efectuadas por el contribuyente vía declaración jurada (compensación de saldos a favor de periodos previos); el pago de tributos por el criterio de lo percibido, en las rentas de cuarta y quinta categoría para personas naturales; las facilidades al declarar y pagar por medios informáticos y a través de internet; entre otros.

### **c) Principio de practicabilidad**

Neumark (1974), ubica este principio, en el grupo de principios tributarios jurídicos técnicos, comentando lo siguiente:

(...) postulado de que se configure la política Fiscal, en sus principios generales y en sus particularidades, de manera que sus medidas y los objetivos que con ellas se persiguen satisfagan la comprensión intelectual y las tendencias políticas del contribuyente medio (típico), por una parte, y las atribuciones institucionales y materiales de los órganos de exacción, recaudación y control, por otra, resultando así eficazmente aplicables y practicables (p. 424).

A decir de García Novoa (2011) “(...) es una exigencia de ‘eficiencia’ y de efectividad en la aplicación del sistema tributario (...)”, cuya manifestación se da por medio de distintos instrumentos jurídicos tales como “las abstracciones generalizantes, las técnicas presuntivas y ficciones, los conceptos jurídicos indeterminados, las cláusulas generales y las normas de simplificación” (p.129).

Por lo cual, estamos frente a un principio que busca que el sistema tributario sea materializable en la vida real, es decir, que lo que se ha ideado teóricamente se pueda ejecutar en la práctica, tanto por parte de la Administración Tributaria, como del sujeto pasivo de la obligación tributaria. La aplicación de este principio, en nuestro país, lo podemos apreciar en los regímenes simplificados de tributación, como lo es el Nuevos RUS, en el cual la determinación y cuantía del tributo se basa en una cuota fija mensual, de acuerdo con la categoría en que se encuentre el contribuyente acogido a dicho régimen.

## **1.2. La potestad tributaria de extinguir las obligaciones tributarias**

### **1.2.1. Concepto**

A fin de establecer una definición de la potestad tributaria<sup>7</sup> con que cuenta el Estado para extinguir las obligaciones tributarias, haremos un recorrido a las diferentes concepciones que ha dado la doctrina al respecto, así como, se analizan las disposiciones jurídicas que amparan en el Perú tal conceptualización.

Siguiendo a Villegas (2003), éste define la potestad tributaria como aquella facultad para dictar normas jurídicas a través de las cuales el Estado es capaz de exigir a las personas para que le otorguen una parte de sus ganancias o patrimonios para satisfacer las necesidades de la sociedad.

De la anterior definición se denota el carácter imperativo –unilateral– que tiene el Estado para dictar normas tributarias, así como, para exigir el pago de los tributos a los gobernados, con el fin de satisfacer las necesidades públicas. En el mismo sentido opina Giuliani Fonrouge (1987), quien señala que “La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción” (p. 322).

---

<sup>7</sup> Con relación al término de potestad tributaria, se presentan diversas terminologías al respecto, mencionando que “Hay quienes hablan de supremacía tributaria (Berliri), de potestad impositiva ((Micheli), de potestad tributaria (Cocivera, Alessi-Stammati), poder fiscal (Bielsa), poder de imposición (Ingrosso, Blumenstein), poder tributario concebido como ‘el poder general del estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la imposición’ (Hensel)” (Giuliani Fonrouge, 1987, p. 323).

Por otro lado, De La Garza (2010) define el poder tributario como “la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones” (p. 207). Además, comenta que este poder forma parte de la esencia del Estado y que éste es el “gestor del bien común temporal”, resaltando que su finalidad se fundamenta en la necesidad que tiene de cubrir los servicios públicos, los cuales no podrían ser satisfechos, por sí mismos, por los particulares. De esta definición podemos deducir que el poder tributario es inherente al Estado, coexiste con él.

Continuando con el análisis, revisamos a Calvo Ortega (1999) quien se refiere al poder tributario como un poder jurídico, sometido al control de los tribunales de un Estado, cuya fuente, en un Estado de Derecho, es la Constitución y la ley; mostrándolo como “un conjunto de potestades atribuidas por el ordenamiento a determinadas instituciones públicas (Parlamento y Poder Ejecutivo) y a entes públicos territoriales (...)” (p. 141). Es así como establece, que dicho poder comprende la instauración de los tributos, así como, las facultades de reglamentar; de organizar, de interpretar, de resolver las pretensiones contra la propia gestión tributaria, incluyendo además la actividad fiscalizadora y de determinación tributaria.

A partir de la conceptualización anterior, podemos decir que la potestad tributaria del Estado proviene de las disposiciones constitucionales, lo cual se condice con lo establecido en la Constitución (1993): “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” (Const., 1993, art. 74). A mayor abundamiento, a nivel jurisprudencial, nuestro Tribunal Constitucional ha desarrollado una definición respecto a la potestad tributaria del Estado, basándose en el artículo 74 de la Constitución (1993), considerándola como aquella facultad “para crear, modificar o derogar tributos, así como, para otorgar beneficios tributarios”, la cual se manifiesta a través de los diferentes niveles de gobierno (central, regional y local), agregando, que dicha potestad no es ilimitada, sujetándose a los principios y parámetros constitucionales y legales (Tribunal Constitucional, Exp. N° 2689-2004-AA/TC, 2006, fundamento jurídico [FJ] 11).



Es de mencionar, que dicha disposición constitucional ha sido recogida en nuestro código tributario, con el siguiente texto:

**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 (DS N° 133-2013-EF, 2013, norma IV).

Respecto a esta disposición, algunos tratadistas nacionales, como Bravo Cucci (2010) y Gamba Valega (2012), comparten la opinión de que se trata de una referencia ilustrativa y didáctica del principio de reserva de ley, y que más bien se trata del principio de preferencia de ley, derivado del principio de jerarquía de las normas – artículo 51 de la Constitución (1993)–. En nuestra opinión, lo que busca dicha norma es enunciar, de manera ilustrativa, determinadas situaciones que podrían comprender el principio de reserva de ley –instituido en el artículo 74 de nuestra Constitución (1993)–, sin que ello implique la limitación de dicho principio o que el mismo surja de la ley de codificación, pudiendo colegirse que también comprendería el principio de preferencia de ley tributaria.

A decir de Sáinz De Bujanda (1991), El poder financiero, del cual deviene el poder tributario, se ha fundamentado tradicionalmente en el concepto de soberanía, “Concebido como la facultad de que gozan los entes públicos de organizar su sistema de ingresos y gastos” (p. 75). Además, comenta que el tributo es exigido por el Estado en

virtud de su poder de imperio, para lo cual es necesario el establecimiento de determinados procedimientos mediante la dación de normas jurídicas, lo cual se traduce como el “poder normativo en materia tributaria”. De la misma opinión es el autor Bravo Cucci (2010), al señalar que la potestad tributaria es “una consecuencia lógica de la soberanía del Estado” y la equipara a “una competencia legislativa en materia tributaria” (pp. 108-109), al ser una aptitud atribuida a los entes públicos que los habilita a dictar normas jurídicas de índole tributaria. En este punto, podemos tomar dos acepciones, el de soberanía y el de poder normativo, los cuales emplearemos para formular nuestra concepción de potestad tributaria; sin embargo, es de notar que han surgido nuevas concepciones del relacionamiento entre el Estado y los contribuyentes, como lo es el “cumplimiento cooperativo”, basado en la confianza mutua, transparencia, búsqueda del entendimiento y el respeto sobre una base de reciprocidad (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), 2013).

Por otro lado, debemos tener en cuenta que la razón de los tributos se fundamenta en la necesidad que tiene el Estado de obtener recursos para el financiamiento de los diversos bienes y servicios que brinda a la sociedad en su conjunto; de acuerdo a Neumark (1974), estaríamos frente al principio de suficiencia, el cual se sustenta en que el sistema tributario debe satisfacer las necesidades financieras del Estado. Dicho argumento se ve reforzado por los argumentos de Villegas (2003), quien sostiene que la entrega de parte de las rentas o patrimonios, por parte de las personas, están destinados a la atención de las necesidades públicas; siendo de la misma opinión Sáinz De Bujanda (1991), De La Garza (2010) y Calvo Ortega (1999).

Por lo cual, podemos decir que la potestad tributaria del Estado es inherente a éste, se fundamenta en el concepto de soberanía y conlleva a un poder normativo, mediante el cual el Estado puede crear, modificar o suprimir tributos de manera unilateral, encontrando su justificación en la necesidad que tiene éste de financiar los gastos públicos –principio de suficiencia–; asimismo, dicha facultad no se limita solamente a la creación o supresión de tributos, sino que también le faculta a administrarlos, ejercer una función coactiva frente a su incumplimiento, así como, a detectar y sancionar las infracciones de carácter tributario.

Siendo así, queda sentado que este poder, entre otras, incluye la facultad que tiene el Estado para regular las formas o modalidades para la extinción de las obligaciones tributarias, tal como lo establece nuestro ordenamiento jurídico y tema que trataremos más adelante.

### **1.2.2. Límites**

En sus inicios, el tributo significaba violencia del Estado sobre los particulares, se estaba delante de un Estado arbitrario que no garantizaba el derecho de los ciudadanos, es así que surge, como un precepto de vital trascendencia, el principio de legalidad, como una demarcación formal del poder del Estado (Villegas, 2003), es decir, se delimita el poder tributario del Estado y se inicia una corriente que busca dotar de legitimidad dicho poder, así como, el garantizar la concreción de los derechos de las personas.

De acuerdo con Landa Arroyo (2006), podemos decir que estamos frente a una potestad tributaria que no es absoluta y que se encuentra sujeta a límites, como lo son los principios constitucionales, los cuales garantizan la legitimidad constitucional y dotan de legalidad su ejercicio; lo cual se fundamenta en el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho que ha adoptado nuestra Carta Magna. Así pues, tomando las palabras del citado autor, podemos reafirmar “(...) que el respeto de la persona y de su dignidad no pueden estar en función de los impactos económicos” (p. 252).

Además, dicho autor precisa, que si bien existen determinados principios recogidos expresamente en el artículo 74 de nuestra Constitución (1993), no podemos eludir otros principios del derecho que igualmente son vinculantes al momento que el Estado ejerce su potestad tributaria; este argumento guarda coherencia con lo señalado por Sáinz De Bujanda (1973), cuando sostiene que es impensable que exista un verdadero derecho tributario que no esté inspirado y conformado por los principios generales del derecho. De lo cual podemos concluir, que la potestad tributaria no solamente encuentra sus límites en los principios constitucionales, sino también en los demás principios del ordenamiento jurídico. Calvo Ortega (1999), mantiene una posición similar, al señalar que el poder tributario tiene su origen en la Constitución y la ley, al igual que los

principios, éste puede ser ejercitado dentro de aquéllos, lo cual constituye un límite a su accionar.

Por otro lado, Martínez Lago y García De La Mora (2009), resaltan que los principios materiales de justicia financiera están dirigidos al legislador ordinario, como límites materiales a su actividad normativa, careciendo de validez cualquier norma jurídica que contravenga referidos límites. Así tenemos, que los principios tributarios, como límite de la potestad tributaria del Estado, no solo constituyen preceptos obligatorios para los órganos que efectivizan la tributación, sino también, para aquellos que dictan las normas en materia tributaria.

En nuestra Constitución (1993) se han recogido, de manera explícita determinados principios que ineludiblemente el Estado debe cumplir al ejercer su potestad tributaria, así tenemos, el principio de reserva de ley, los de igualdad, no confiscatoriedad y el de respeto a los derechos fundamentales de la persona (Const., 1993, art. 74). Es de precisar, que tenemos otros principios constitucionales de carácter implícito, reconocidos por el Tribunal Constitucional, tales como, el deber de contribuir y capacidad contributiva, los cuales desarrollaremos en el siguiente capítulo.

Desde la perspectiva jurisprudencial, el Tribunal Constitucional peruano, ha dejado sentado, de manera muy acertada, que la potestad tributaria del Estado no es irrestricta o desmedida, no pudiendo ejercerse al margen de los principios y límites que la Constitución y las leyes de la materia han establecido; dejando claro que estos límites la dotan de legitimidad constitucional, así como, garantizan que no sea ejercida de manera arbitraria y respete los derechos fundamentales de las personas. Finalmente, nuestro Tribunal concluye que “(...) los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74 de la Constitución (...)” (Tribunal Constitucional, Exp. N° 2689-2004-AA/TC, 2006, FJ 11-12).

De este modo, podemos decir que los límites de la potestad tributaria del Estado, están dados por los principios constitucionales y demás preceptos legales que regulan la materia tributaria, los cuales representan garantías para que dicho poder no sea ejercido de manera arbitraria o quebrante los derechos fundamentales de las personas, sea al momento que el Estado dicta las normas, como al aplicar los diversos procedimientos que intervienen en la relación jurídica tributaria; siendo que ningún nivel o estamento del Estado es ajeno a estos límites.

### **1.3. La obligación tributaria, su exigibilidad y formas de extinción**

#### **1.3.1. Concepto de obligación tributaria**

Según Giuliani Fonrouge (1987), la obligación tributaria es “Una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar; dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar” (p. 417).

A decir, del citado autor, estaríamos frente a una obligación de dar, ya que las conocidas ‘obligaciones formales’, que hablaremos más adelante, las considera como deberes de los contribuyentes o terceros, los cuales tienen existencia paralela a la obligación tributaria ‘sustancial’ y no se encuentran subordinados a ella. Sin embargo, consideramos que esta caracterización es adecuada pero insuficiente, ya que postulamos por la concepción de una obligación tributaria: sustancial y formal.

Ferreiro Lapatza (1999) también la define como una obligación de dar una suma de dinero a favor del Estado, por mandato de la ley, de acuerdo con el principio de capacidad contributiva, con la finalidad de solventar los gastos públicos. Adicionalmente, dicho autor, durante el análisis que realiza, establece que la obligación tributaria va más allá de la sola obligación de dar una suma de dinero, precisando que pueden establecerse más vínculos o relaciones para hacer efectivo el tributo.

Martínez Lago y García De La Mora (2009), esbozan un concepto más amplio de lo que es la obligación tributaria, que a diferencia de lo señalado por Giuliani Fonrouge (1987), consideran otros tipos de obligaciones tributarias, como las de hacer o no hacer una cosa, así tenemos, la siguiente definición:

Llamamos, en general, prestación al objeto de una obligación: el contenido del comportamiento del deudor que puede pretender el acreedor. Como es sabido, las obligaciones pueden consistir en dar, hacer o no hacer una cosa. Y hablamos en plural de prestaciones tributarias porque, en primer término, el objeto del tributo, de la norma tributaria, no suele agotarse en la imposición del deber de ingresar la cuota para quien realiza el hecho imponible y, además, porque la propia Ley General Tributaria alude en plural a las obligaciones tributarias como una parte del contenido de la relación jurídica-tributaria –al que habría que añadir los deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos- (p. 337).

Compartimos el concepto vertido por dicho autor y es interesante denotar que éste no solo se limita a establecer obligaciones formales, sino a aquellos deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de tributos, como lo pueden ser las obligaciones de tolerar o permitir el control de la Administración Tributaria.

De La Garza (2010) señala que las relaciones jurídicas fiscales y tributarias pueden clasificarse en aquellas de naturaleza sustantiva, vinculadas a una obligación de dar, la cual resulta ser una prestación dineraria, la cual, de manera eventual, podría ser en especie; por otro lado, aquellas relaciones formales de un hacer, un no hacer o un tolerar, así tenemos:

#### 2.1. Las relaciones de naturaleza sustantiva

Carácter común de todas estas relaciones es que tienen como contenido una obligación de dar, o sea, una prestación dineraria, aunque en forma más esporádica, pueden tener como contenido prestaciones en especie.

- a) Relaciones tributarias que tienen como contenido el pago de un tributo.
- b) Relaciones cuyo contenido es el reembolso de un tributo o de otra prestación fiscal indebidamente pagados.
- c) Relaciones cuyo contenido es el pago de un interés moratorio.
- d) Relaciones cuyo contenido es la garantía de prestaciones tributarias o fiscales.
- e) Relaciones cuyo contenido es el pago de gastos de ejecución.
- f) Relaciones que tienen como contenido el pago de una sanción pecuniaria o multa.

## 2.2. Las relaciones formales

El contenido de estas relaciones puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar.

### a) Las relaciones de hacer

Éstas tienen como contenido un hacer, es decir, una prestación de un hecho, v. gr., proporcionar un informe o presentar una declaración.

### b) Las relaciones de no hacer

Hay deberes cuyo contenido es un no hacer, una abstención, es decir, la no realización de una determinada conducta. Por ejemplo, no fabricar alcohol sin permiso.

### c) Relaciones de tolerar o soportar

Aquí el contenido del deber es un tolerar o un soportar una determinada conducta del sujeto activo de la relación tributaria. Por ejemplo, tolerar una visita de inspección (pp. 451-452).

Este autor desarrolla, de una manera amplia, las diferentes obligaciones, relaciones o deberes que comprenden la obligación tributaria, al igual que lo hace Martínez Lago y García De La Mora (2009).

Tanto Giuliani Fonrouge (1987) como De La Garza (2010), señalan que la prestación tributaria podría ser en especie. En nuestra legislación tributaria, la prestación en especie se encuentra autorizada, para lo cual se debe cumplir determinados requisitos, tales como su aprobación mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de

Economía y Finanzas u Ordenanza Municipal, según sea el caso, y que los bienes sean valuados según valor de mercado. (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 32). Es de mencionar, que también se cuenta con una modalidad de inversión que permite el pago de impuestos, como lo es lo regulado en la Ley N° 29230, denominada “Ley de obras por impuestos”.

De acuerdo con nuestro Código Tributario “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” (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 1). De esta definición podemos extraer determinados elementos que configuran la obligación tributaria, como lo son: los sujetos, el objeto y la relación jurídica tributaria.

A decir de Sanabria Ortiz (1999), los sujetos, el objeto y la relación jurídica de la obligación tributaria, son elementos intrínsecos de ésta. Asimismo, señala que los sujetos son el Estado, en sus diversas formas, y la persona que debe cumplir con la prestación; que el objeto de la obligación es la prestación de dar una cosa o puede presentarse como un hecho (obligaciones sustanciales y formales). Respecto a la relación jurídica, precisa que ésta “implica una ligazón jurídica entre el acreedor y el deudor” y que por ésta “El deudor queda restringido en su libertad de prestación pues queda obligado a dar, hacer o no hacer en favor del acreedor (...)” (pp. 190-191).

En conclusión, podemos conceptualizar que la obligación tributaria es de naturaleza jurídica y consiste, principalmente, en que el deudor tributario pague el tributo al Estado, la cual es una obligación de dar, que, al no ser satisfecha, el acreedor puede exigirla de manera coercitiva. Por otro lado, esta obligación comprende además, otras obligaciones formales o deberes que se ocasionan por la aplicación de los tributos, como podrían ser las obligaciones de hacer (inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, emitir comprobantes de pago, presentar declaraciones juradas o llevar libros de contabilidad), obligaciones de no hacer (por ejemplo no llevar contabilidad en moneda extranjera) y obligaciones de tolerar o permitir (permitir la fiscalización tributaria, permitir las inspecciones en los medios de transporte, entre otras).



Asimismo, podemos establecer que dentro de los componentes que integran los diversos elementos que configuran la obligación, tenemos que los sujetos serían el acreedor tributario o sujeto activo (el Estado, sea a nivel central, regional o local) y el deudor tributario o sujeto pasivo (en su calidad de contribuyente o responsable); el objeto de la obligación (el tributo, obligaciones formales y deberes de consentir); la relación jurídica tributaria, como el nexo jurídico entre el acreedor y deudor tributario; y la causa fuente o fundamento (la norma tributaria y el hecho imponible).

### **1.3.2. Exigibilidad de la obligación tributaria**

De La Garza (2010) señala que “Debe entenderse que el pago del crédito es exigible coactivamente por la autoridad fiscal cuando ha transcurrido el plazo que la Ley da para hacerlo y no se ha hecho” (p. 576). En el mismo sentido, Sanabria Ortiz (1999), menciona que “La obligación tributaria es exigible cuando vencido el plazo fijado por ley, el deudor tributario no ha cumplido con la prestación tributaria” (p. 204).

A decir de Sainz de Bujanda (1991), la regla general es que exista un lapso entre el nacimiento y la exigibilidad de la prestación tributaria. Por lo cual, el devengo del impuesto no supone necesariamente que el acreedor tributario esté facultado para exigir inmediatamente la obligación tributaria al deudor.

Al respecto De La Garza (2010) es enfático en señalar que “la diferencia que existe entre el nacimiento y la exigibilidad de la obligación tributaria debe precisarse con claridad” (p. 576). Agrega, que la exigibilidad es la facultad legal que ostenta el acreedor tributario para obligar al deudor tributario a cumplir con el pago de la prestación.

De lo citado, se puede decir que la exigibilidad de la obligación tributaria es establecida por ley, así tenemos, que el Código Tributario, ha estipulado los momentos a partir de los cuales la obligación tributaria es exigible, considerándose dos supuestos, uno a partir de la obligación que tiene el deudor tributario de determinar la obligación tributaria (acto de reconocimiento) y la otra cuando la obligación es determinada por la propia Administración Tributaria (acto administrativo); el texto legal es el siguiente:

### Artículo 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.

Tratándose de tributos administrados por la SUNAT, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado en el Artículo 29° de este Código o en la oportunidad prevista en las normas especiales en el supuesto contemplado en el inciso e) de dicho artículo.

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 (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 3).

Además, para concebir el momento en que es exigible la obligación tributaria, debemos concordar el artículo 3 del citado código con lo establecido en su artículo 29, siendo en este último donde se establecen los plazos de exigibilidad, dependiendo principalmente de determinados atributos o características del tributo, teniendo el siguiente texto:

### Artículo 29°.- LUGAR, FORMA Y PLAZO DE PAGO

El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a falta de éstos, la Resolución de la Administración Tributaria.

(...)

Tratándose de tributos que administra la SUNAT o cuya recaudación estuviera a su cargo, el pago se realizará dentro de los siguientes plazos:

- a) Los tributos de determinación anual que se devenguen al término del año gravable se pagarán dentro de los tres (3) primeros meses del año siguiente.

- b) Los tributos de determinación mensual, los anticipos y los pagos a cuenta mensuales se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente, salvo las excepciones establecidas por ley.
- c) Los tributos que incidan en hechos impositivos de realización inmediata se pagarán dentro de los doce (12) primeros días hábiles del mes siguiente al del nacimiento de la obligación tributaria.
- d) Los tributos, los anticipos y los pagos a cuenta no contemplados en los incisos anteriores, las retenciones y las percepciones se pagarán conforme lo establezcan las disposiciones pertinentes.
- e) Los tributos que graven la importación, se pagarán de acuerdo a las normas especiales.

La SUNAT podrá establecer cronogramas de pagos para que éstos se realicen dentro de los seis (6) días hábiles anteriores o seis (6) días hábiles posteriores al día de vencimiento del plazo señalado para el pago. Asimismo, se podrá establecer cronogramas de pagos para las retenciones y percepciones a que se refiere el inciso d) del presente artículo (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 29).

De los comentarios precedentes, se aprecia que la exigibilidad de la obligación tributaria no coincide necesariamente con el nacimiento de la obligación tributaria, sino que el legislador ha pospuesto el momento en que el Estado puede exigir su cumplimiento; lo cual también es comentado por Ferreiro Lapatza (1999), quien sostiene que nacida la obligación tributaria no implica necesariamente que ésta sea exigible, siendo así que la norma difiere la exigibilidad de la obligación tributaria a un momento posterior; en este caso, nos estamos refiriendo a la obligación tributaria sustancial o de pago.

En tal sentido, podemos decir que la obligación tributaria será exigible de acuerdo con los supuestos que establezca la Ley, dependiendo del sujeto que la determine,

presentándose, por lo general, en un momento posterior al del nacimiento de la obligación.

### **1.3.3. Extinción de la obligación tributaria y sus modalidades**

Rodríguez Lobato (1983) señala que la obligación tributaria se considera extinta cuando el sujeto pasivo cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando por ley ésta se extingue. En tal sentido, podemos decir que la extinción de la obligación tributaria satisface el interés del acreedor y por tanto libera al sujeto pasivo del vínculo jurídico que lo ligaba a dicho acreedor tributario.

En relación a las formas en que puede ser satisfecha la obligación tributaria, en el artículo 57 del Modelo de Código Tributario del CIAT, se limitan a establecer cuatro formas de extinción de la obligación tributaria: pago, compensación, condonación o remisión y prescripción<sup>8</sup> (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Cooperación Alemana (GIZ) y Banco Interamericano de Desarrollo (BID), 2015, p. 69); a diferencia de las reguladas en nuestro código tributario, en el cual se establecen adicionalmente: consolidación, determinación de cobranza dudosa, deudas consideradas de recuperación onerosa y otras que se establezcan por leyes especiales (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 27).

Es de tener en cuenta que la deuda tributaria solo se considera extinguida cuando se realice por medio de alguna de las modalidades establecidas expresamente en el Código Tributario u otras leyes especiales, tal como lo ha señalado el Tribunal Fiscal:

Que respecto a la extinción de la obligación tributaria, cabe señalar que uno de los supuestos para dar por concluido el procedimiento de cobranza coactiva es que la deuda haya quedado extinguida por cualquiera de los medios señalados en el artículo 27° del Código Tributario, esto es, por pago, compensación, condonación, consolidación, resolución de la Administración Tributaria sobre deudas de cobranza

---

<sup>8</sup> Discrepamos de considerar la prescripción como una forma de extinción de la obligación tributaria, ya que esta institución jurídica no extingue la obligación tributaria, solamente limita el accionar del ente recaudador para ejercer las medidas de cobranza que la ley le faculta.

dudosa o de recuperación onerosa y otros medios que se establezcan por leyes especiales (Tribunal Fiscal, Res. N° 07540-2-2004, 2004).

Respecto a lo citado, podemos precisar que la figura de novación, como mecanismo de extinción de las obligaciones civiles, no ha sido recogida por nuestro código tributario, por lo cual no sería una forma de extinción de las obligaciones tributarias (Bravo Cucci, 2010).

En síntesis, la extinción de la obligación tributaria satisface el interés del acreedor tributario, liberando al sujeto pasivo del vínculo jurídico que lo ligaba a éste, en tanto se realice por medio de alguna de las modalidades establecidas expresamente en el Código Tributario u otras leyes especiales.

#### **1.4. La determinación de la obligación tributaria y sus modalidades**

Una primera aproximación que podemos dar a la determinación de la obligación tributaria es la esbozada por Giuliani Fonrouge (1987), quien señala que “consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación” (p. 529).

Villegas (2003) la define en el mismo sentido, precisando que estos actos están dirigidos a establecer la existencia de un tributo (*an debeat*) y a identificar el sujeto pasivo obligado a pagarlo al Estado, así como a determinar la cuantía de la deuda (*quantum debeat*).

En gran parte, estas definiciones han sido recogidas en la doctrina nacional, como es el caso de Grellaud Guzmán (1996), quien es replicado por Bravo Cucci (2010), al mencionar que no basta con limitarse a decir que se trata de un ‘acto’, agregando que la determinación tributaria es un acto jurídico, el cual puede ser de **reconocimiento**, cuando es efectuada por el sujeto pasivo, o **administrativo** cuando es realizada por el sujeto activo o por su administrador tributario.

Ahora bien, consideramos importante precisar el efecto declarativo que tiene la determinación de la obligación tributaria, basándonos en los argumentos vertidos anteriormente, tenemos quienes sostienen que la determinación tributaria tiene carácter declarativo y desempeña la función de reconocimiento formal de una obligación tributaria preexistente (Giuliani Fonrouge, 1987), o que, “(...) perfecciona y brinda eficacia a una obligación que existía sólo potencialmente desde la configuración del hecho imponible” (Villegas, 2003, pp. 400-401). Dichos razonamientos que son compartidos en la doctrina nacional por Sáenz Rabanal (1996) y Grellaud Guzmán (1996), entre otros; aunque refutados por Bravo Cucci (2010), quien considera que la determinación tributaria tiene carácter constitutivo; al respecto Villegas (2003) menciona que por lo general algunos autores confunden el efecto o carácter constitutivo con “condición de eficacia”, la cual conviene en que al haber nacido la pretensión de cobro del Estado, mediante la determinación tributaria se establece un crédito exigible y a veces líquido.

A mayor abundamiento, sobre el efecto o carácter declarativo de la determinación tributaria, tenemos los argumentos de Sáenz Rabanal (1996) y Grellaud Guzmán (1996), quienes señalan que el artículo 59 de nuestro Código Tributario (artículo que mantiene vigencia a la fecha), otorga el carácter declarativo a la determinación tributaria, al considerarse que en ésta solamente **verifica** el hecho generador de la obligación tributaria, el cual ha acaecido en una oportunidad anterior, tal como se aprecia en el siguiente texto legal:

Artículo 59°.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN  
TRIBUTARIA

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

- a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo.
- b) La Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 59).

Respecto a este artículo, también podemos decir que la norma legal establece el alcance de la determinación tributaria y los sujetos autorizados a efectuarla, señalando que ésta puede ser realizada por el propio deudor tributario (acto jurídico de reconocimiento) o por la propia Administración Tributaria (acto jurídico administrativo).

La norma legal también ha establecido como se inicia la determinación de la obligación tributaria, la cual puede originarse por iniciativa del propio contribuyente o de oficio por parte de la Administración Tributaria (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 60).

Por otro lado, la norma tributaria ha previsto la fiscalización tributaria como un procedimiento tributario de control posterior, a fin de establecer la correcta determinación de la obligación tributaria a instancia de la Administración Tributaria:

**Artículo 61°.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO**

La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.

La fiscalización que realice la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT podrá ser definitiva o parcial. La fiscalización será parcial cuando se revise parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria.

En el procedimiento de fiscalización parcial se deberá:

- a) Comunicar al deudor tributario, al inicio del procedimiento, el carácter parcial de la fiscalización y los aspectos que serán materia de revisión.

- b) Aplicar lo dispuesto en el artículo 62-A considerando un plazo de seis (6) meses, con excepción de las prórrogas a que se refiere el numeral 2 del citado artículo.

Iniciado el procedimiento de fiscalización parcial, la SUNAT podrá ampliarlo a otros aspectos que no fueron materia de la comunicación inicial a que se refiere el inciso a) del párrafo anterior, previa comunicación al contribuyente, no alterándose el plazo de seis (6) meses, salvo que se realice una fiscalización definitiva. En este último supuesto se aplicará el plazo de un (1) año establecido en el numeral 1 del artículo 62-A, el cual será computado desde la fecha en que el deudor tributario entregue la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento referido a la fiscalización definitiva. Cuando del análisis de la información proveniente de las declaraciones del propio deudor o de terceros o de los libros, registros o documentos que la SUNAT almacene, archive y conserve en sus sistemas, se compruebe que parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria no ha sido correctamente declarado por el deudor tributario, la SUNAT podrá realizar un procedimiento de fiscalización parcial electrónica de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 62-B.

En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155 (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 61).

El Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT nos brinda una definición del Procedimiento de Fiscalización, como mecanismo para determinar de oficio la obligación tributaria, entendiéndose de la siguiente manera:

Al Procedimiento de Fiscalización Parcial o Definitiva mediante el cual la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las



obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento (DS N° 085-2007-EF, 2007, art. I, inc. e).

El desarrollo del procedimiento de determinación tributaria de oficio se encuentra especificado en el citado reglamento, en el cual se establecen determinados procedimientos, tales como: la forma del inicio del procedimiento; la documentación que emitirá la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización (cartas, requerimientos, resultados de requerimientos y actas) y su contenido; las reglas de exhibición y/o presentación de la documentación; la comunicación de las conclusiones del procedimiento; los recursos contra las actuaciones del procedimiento; los plazos aplicables y sus efectos; las solicitudes de prórrogas; así como, respecto a la conducta procedimental de los sujetos implicados en las actuaciones.

En conclusión, podemos decir que la determinación de la obligación tributaria es un acto o conjunto de actos jurídicos, siendo de carácter declarativo, la cual puede ser realizada por el propio sujeto pasivo (acto jurídico de reconocimiento) o por la propia Administración Tributaria (acto jurídico administrativo de oficio), sujeta a los procedimientos establecidos en las normas jurídicas. En síntesis, el acto de determinación tributaria implica, generalmente:

- Verificar la existencia de una obligación tributaria;
- Comprobar la correcta determinación de la obligación tributaria o de una parte de ésta;
- Verificar y comprobar la existencia de un crédito a favor del sujeto pasivo o de una exención tributaria aplicable;
- Identificar quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria;
- Señalar cuál es la materia imponible o base de cálculo de dicha obligación; y,
- Establecer cuál es el monto del tributo por pagar.

## **1.5. La compensación de la obligación tributaria y su efecto financiero en las empresas**

### **1.5.1. Concepto y modalidades**

En el estudio que realiza Fernandez Fuentes (1997), respecto a la compensación tributaria, comenta que es una institución que ha ido evolucionando en el tiempo, teniendo, en sus inicios, una fuerte resistencia fundamentada en el principio de indisponibilidad del crédito tributario: “Las primeras tendencias fueron reacias a la admisibilidad de la compensación como medio de extinción de la obligación tributaria. Las razones últimas de tal inadmisibilidad eran el principio de indisponibilidad del crédito tributario y el deber constitucional de contribuir” (p. 100). Sin embargo, como veremos más adelante, la doctrina, así como, la legislación de diversos países iberoamericanos, han adoptado el mecanismo de la compensación como un medio de extinción de la obligación tributaria.

Calvo Ortega (1999) define a la compensación tributaria como un medio de extinción de las obligaciones tributarias, basado en la justicia (no se puede exigir una prestación de una persona de la que se es deudor) y en la eficacia (no realizar por separado dos pagos), concluyendo el citado autor que ambos criterios pueden verse atendidos con la compensación tributaria.

Asimismo, este autor señala que para que la compensación opere, deben darse determinadas condiciones de homogeneidad de los créditos: “(...) ésta exige, lógicamente, unas condiciones de homogeneidad entre los créditos. El crédito tributario está especialmente dotado para ello: tiene naturaleza pecuniaria, un carácter periódico en la mayor parte de los tributos y una liquidación que no ofrece problemas específicos” (p. 263). Así tenemos que el citado autor ha establecido los principios de justicia y eficacia como fundamento de la compensación, así como las condiciones de homogeneidad que deben presentarse para que ésta se efectivice.

Martínez Lago y García De La Mora (2009), conceptualizan que “La compensación es la forma de extinción de una obligación que se produce cuando dos personas resultan

recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra (...)” (p. 483). Estos autores, al igual que Calvo Ortega (1999), mencionan que para que se produzca la extinción mediante la compensación se deben cumplir determinadas condiciones, que en este caso deben establecerse en las normas impositivas. Por otro lado, Bravo Cucci (2012) señala que el efecto extintivo se causará por el imperio de la ley en la oportunidad en que ambas obligaciones coexistan.

En el mismo orden de ideas, Bravo Cucci (2012) agrega que para que pueda darse la extinción de la deuda mediante la compensación, se hace necesario el cumplimiento de determinados requisitos, así tenemos, que debe existir un crédito a favor del contribuyente, que el crédito no corresponda a periodos prescritos y que los créditos provengan de tributos administrados por el mismo órgano.

Es este punto, podemos apreciar que existe un consenso en la doctrina sobre lo que se debe entender por compensación tributaria, siendo unánime al referirse a que para que ésta se efectivice, se deben cumplir determinadas condiciones previstas en la norma.

A decir de Fernandez Fuentes (1997), la compensación como medio de extinción de la deuda tributaria, ha sido recogida en diversos ordenamientos jurídicos, con la finalidad de facilitar el cumplimiento tributario de las obligaciones de los contribuyentes: “(...) los ordenamientos jurídicos más modernos la aceptan para facilitar el cumplimiento de las obligaciones a los contribuyentes” (pp. 113-114). Lo anteriormente lo podemos apreciar a través de la legislación comparada, en la cual encontramos similares concepciones de la compensación tributaria, así tenemos, la Ley de Procedimiento Tributario de Argentina (Decreto N° 821/98, 1998, art. 28), el Código Fiscal mexicano (Código, 1981, arts. 23-24), así como en la Ley General Tributaria de España (Ley N° 58/2003, 2003, art. 59).

Adicionalmente a ello, es de mencionar que el Modelo de Código Tributario del CIAT se considera a la compensación como una forma de extinción de la obligación tributaria, tal como se describe a continuación:

#### Artículo 64. Compensación.

1. Las deudas tributarias podrán compensarse total o parcialmente con créditos por tributos, sus accesorios y sanciones, líquidos, exigibles y no prescritos, siempre que sean administrados por la misma Administración Tributaria, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. 2. La compensación podrá realizarse por cualquiera de las siguientes formas:

- a) Automática por los obligados tributarios, únicamente en los casos establecidos expresamente por ley.
- b) A instancia del obligado tributario.
- c) De oficio por la Administración Tributaria.

3. Los obligados tributarios podrán solicitar compensación de sus saldos acreedores reconocidos por acto administrativo firme con deudas en concepto de tributos, anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones, intereses y sanciones pecuniarias que mantengan con la Administración Tributaria.

4. Los saldos acreedores reconocidos por acto administrativo firme, sin solicitud expresa de compensación por parte de los interesados, podrán ser imputados al pago de la deuda comenzando por las deudas de períodos más antiguos, referentes a períodos no prescritos y en el orden de prelación de los conceptos establecidos en el artículo 62 de este Código (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Cooperación Alemana (GIZ) y Banco Interamericano de Desarrollo (BID), 2015, p. 73).

De acuerdo con nuestro ordenamiento legal, existen tres modalidades de compensación tributaria: compensación automática por parte del deudor tributario, compensación de oficio practicada por la Administración Tributaria y la compensación a solicitud del deudor tributario:

#### Artículo 40°.- COMPENSACIÓN

(...) A tal efecto, la compensación podrá realizarse en cualquiera de las siguientes formas:

1. Compensación automática, únicamente en los casos establecidos expresamente por ley.
2. Compensación de oficio por la Administración Tributaria:
  - a. Si durante una verificación y/o fiscalización determina una deuda tributaria pendiente de pago y la existencia de los créditos a que se refiere el presente artículo.
  - b. Si de acuerdo a la información que contienen los sistemas de la SUNAT sobre declaraciones y pagos se detecta un pago indebido o en exceso y existe deuda tributaria pendiente de pago.

La SUNAT señalará los supuestos en que opera la referida compensación.

En tales casos, la imputación se efectuará de conformidad con el artículo 31°.

3. Compensación a solicitud de parte, la que deberá ser efectuada por la Administración Tributaria, previo cumplimiento de los requisitos, forma, oportunidad y condiciones que ésta señale (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 40).

Asimismo, se establece un mecanismo especial de compensación, tratándose de devolución de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, tal como se cita a continuación:

#### Artículo 39°.- DEVOLUCIONES DE TRIBUTOS ADMINISTRADOS POR LA SUNAT

Tratándose de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT:

(...)

- c) En los casos en que la SUNAT determine reparos como consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud mencionada en el inciso precedente, deberá proceder a la determinación del monto a devolver considerando los resultados de dicha verificación o fiscalización.

Adicionalmente, si producto de la verificación o fiscalización antes mencionada, se encontraran omisiones en otros tributos o infracciones, la deuda tributaria que se genere por dichos conceptos podrá ser compensada con el pago en exceso, indebido, saldo a favor u otro concepto similar cuya devolución se solicita. De existir un saldo pendiente sujeto a devolución, se procederá a la emisión de las Notas de Crédito Negociables, cheques no negociables y/o al abono en cuenta corriente o de ahorros. Las Notas de Crédito Negociables y los cheques no negociables podrán ser aplicadas al pago de las deudas tributarias exigibles, de ser el caso. Para este efecto, los cheques no negociables se girarán a la orden del órgano de la Administración Tributaria (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 39).

Es de tener en cuenta, que la aplicación de la compensación de oficio, a que se refiere el precitado artículo, requiere que la deuda materia de compensación sea consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud de devolución presentada por el deudor (Tribunal Fiscal, Res. N° 07631-3-2014, 2014).

Los procedimientos para las compensaciones sean de parte o de oficio, se encuentran regulados en las Normas para la compensación a solicitud de parte y la compensación de oficio, aprobadas por la Administración Tributaria (RS N° 175-2007/SUNAT, 2007).

En definitiva, podemos decir que la compensación es una forma de extinción de la obligación tributaria, la cual se produce cuando dos personas resultan recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra, representando un mecanismo de facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Dicha institución de fundamente en lo siguiente:

- i. Justicia: no se puede exigir el cumplimiento de una prestación de un sujeto de la que se es deudor, por ejemplo, que se realicen medidas coactivas a un deudor que tiene un crédito líquido y disponible a su favor.

- ii. Eficacia: permite al Estado obtener una mayor cantidad de recursos a un menor costo del aparato fiscal.
- iii. Practicabilidad: simplifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias, al permitirse realizar dos pagos de manera simultánea, satisfaciéndose mutuamente a los acreedores y deudores.
- iv. Comodidad: reduce los costos del cumplimiento por parte de los sujetos pasivos, por ejemplo, elimina el desplazamiento de dinero (gastos y los riesgos de su manejo), o los costos de tiempo de dirigirse a una oficina fiscal o a una agencia autorizada de cobro.

### **1.5.2. La compensación tributaria de oficio**

Con relación a la compensación de oficio a que se refiere el inciso c) del artículo 39 y el inciso a del numeral 2 del artículo 40 del Código Tributario, consideramos pertinente ahondar en esta modalidad, al tratarse de nuestro tema de investigación, con especial atención a aquellos casos que se presenten durante un proceso de verificación o fiscalización, compensando deudas no exigibles.

Bravo Cucci (2010), sostiene que no es procedente la compensación de créditos con deudas tributarias no exigibles, para lo cual cita el criterio vertido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 6568-3-2002, en la cual se resuelve sobre la improcedencia de la compensación de oficio de deudas tributarias no exigibles durante los procesos de verificación o fiscalización, debido a que estas deudas deben ser liquidas y exigibles, además agrega que se habría limitado su derecho a impugnar la deuda. De la misma opinión es Gamba Valega (2012), refiriéndose a las compensaciones que regula el artículo 39 del Código Tributario, señalando que la compensación de oficio contra deudas no exigibles vulnera el derecho a un debido procedimiento administrativo, al limitarse el derecho del contribuyente de impugnar la determinación de la deuda.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal ha tenido pronunciamientos opuestos a las posiciones de los citados autores, estableciendo, en pronunciamientos posteriores al citado por Bravo Cucci (2010), que la Administración Tributaria se encuentra facultada

para compensar deudas no exigibles, al amparo de lo establecido en el inciso c) del artículo 39 y el inciso a del numeral 2 del artículo 40 del Código Tributario:

(...) en virtud a lo dispuesto en el inciso c) del artículo 39° del Código Tributario, la Administración se encuentra facultada para verificar la existencia de pagos en exceso o indebidos, saldos a favor u otros conceptos similares así como el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del deudor tributario y efectuar la acotación correspondiente, pudiendo compensar las deudas con los importes por pagos en exceso o indebidos, saldos a favor u otros conceptos similares cuya devolución se solicita, sin que dicha deuda deba necesariamente tener carácter de exigible (Tribunal Fiscal, Res. N° 01147-1-2005, 2005).<sup>9</sup>

Si bien se trata de una resolución que atiende un caso en particular, considera que es factible que la Administración realice la compensación prevista en el inciso c) del artículo 39 del Código Tributario, para lo cual el ente recaudador debe emitir el valor correspondiente a fin de que el contribuyente pueda impugnar la deuda compensada, salvaguardando su derecho de defensa y el debido procedimiento, precisándose además en esta resolución, que las deudas no necesariamente deben tener la condición de exigibles (Tribunal Fiscal, Res. N° 13408-8-2012, 2012). En este punto podemos decir, que al encontrarse obligada la Administración Tributaria a emitir los actos administrativos que determinan la deuda, así como, los que aprueban la compensación, el contribuyente tiene la oportunidad de impugnar la deuda tributaria o la compensación efectuada, posición contraria a la sostenida por Gamba Valega (2012).

Es de precisar, que en el Capítulo II de la presente investigación, se hará un mayor análisis respecto a este tipo de compensación, evaluándose su viabilidad en base a los principios de constitucionalidad, igualdad, razonabilidad y proporcionalidad.

---

<sup>9</sup> Similares criterios fueron vertidos por este Tribunal en las Resoluciones Nros. 06619-4-2002, 05092-4-2003, 03981-1-2004, 04000-5-2004, 07293-8-2010 y 17183-9-2011.



Cabe señalar, que la Administración Tributaria ha establecido criterios para este tipo de compensaciones, concluyendo lo siguiente:

(...) si un contribuyente tiene un crédito por devolución de retenciones o percepciones del IGV y la Administración Tributaria durante una verificación o fiscalización efectuada a raíz de la solicitud de devolución de dicho crédito determina deuda tributaria pendiente de pago, podrá compensar de oficio dicho crédito con la indicada deuda, siempre que corresponda a períodos no prescritos, administrados por el mismo órgano administrador y cuya recaudación constituya ingreso de una misma entidad (SUNAT, 2006).

Entendemos pues, de acuerdo con la posición descrita anteriormente, que la Administración Tributaria no discrimina el tipo de deuda tributaria que deba ser compensada.

En conclusión, podemos establecer que para que la Administración Tributaria pueda compensar de oficio deudas tributarias contra créditos a favor de los contribuyentes, durante un proceso de verificación o fiscalización, se deben cumplir los siguientes supuestos:

- i. La existencia de un crédito a favor del contribuyente, no siendo factible compensar deudas con créditos de distintos contribuyentes (Tribunal Fiscal, Resolución N° 3559-1-2002, 2002);
- ii. Que exista o se determine una deuda tributaria impaga, no siendo necesario que esta sea exigible (Tribunal Fiscal, Res. N° 01147-1-2005, 2005);
- iii. Que se emita, de corresponder, el acto administrativo mediante el cual se determina la deuda (Tribunal Fiscal, Res. N° 13408-8-2012, 2012);
- iv. Que el crédito corresponda a períodos no prescritos (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 40);
- v. Que sean administrados por el mismo órgano administrador (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 40);

- vi. Que constituya ingreso de una misma entidad (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 40);
- vii. Que la deuda tributaria y los créditos coexistan (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 40); y,
- viii. Que la deuda materia de compensación sea consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud de devolución presentada por el deudor, tratándose de la compensación prevista en el inciso c) del artículo 39 del TUO del Código Tributario (Tribunal Fiscal, Res. N° 07631-3-2014, 2014).

### **1.5.3. Efectos financieros de la compensación de oficio en las empresas**

Las empresas requieren de fondos en efectivo por diversas razones, ya sea para cumplir con el pago de sus proveedores, el fisco, las entidades financieras, trabajadores, accionistas, entre otros; para ahorrarlos o invertirlos. Según *John Maynard Keynes* (como se citó en Van Horne y Wachowicz, 2010) las empresas necesitan manejar efectivo por los siguientes motivos:

- Motivo transaccional: para cumplir con los pagos, como compras, salarios, impuestos y dividendos, que surgen diariamente en el curso de los negocios.
- Motivo especulativo: para aprovechar las oportunidades temporales, como una baja repentina en el precio de la materia prima.
- Motivo precautorio: para mantener una reserva y poder cumplir con necesidades de efectivo inesperadas. Cuanto más predecibles son los flujos de entrada y salida de efectivo para una empresa, menos efectivo se necesita tener como medida de precaución. La posibilidad de obtener préstamos con rapidez para satisfacer salidas de efectivo emergentes también reduce la necesidad de este tipo de saldo en efectivo (p. 222).

Esto nos lleva a entender la gran importancia que tiene el efectivo en el desarrollo de las operaciones de las empresas, e incluso en su continuidad; por lo cual, su manejo debe ser eficiente en todos sus aspectos: cobro, desembolso o inversión.

Es así como, el fisco al efectuar compensaciones de oficio de créditos a favor de los deudores tributarios (empresas), contra las obligaciones tributarias insolutas exigibles, estaría efectivizando el pago que le corresponde efectuar a la empresa por sus deudas tributarias impagas, lo cual es financieramente viable, debido a que el fisco es deudor y acreedor, lo cual además al existir por un lado un compromiso.

Es de mencionar, que esta viabilidad financiera también resulta aplicable a la compensación de oficio de deudas tributarias no exigibles, sin embargo, a fin de determinar el grado de afectación a la que podrían estar expuestas las empresas al aplicárseles este tipo de compensación, es de nuestro interés analizar la implicancia financiera de que estos fondos no ingresen a la empresa en un determinado momento, en el supuesto en que concluido el procedimiento contencioso tributario la deuda tributaria determinada resulte inexistente, enfocándonos principalmente en el valor del dinero en el tiempo.

Para efecto de la presente simulación, se empleará el procedimiento fijado en el Código Tributario para las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso, así como, la tasa de interés a que se refiere el inciso b del citado texto:

Las devoluciones de pagos realizados indebidamente o en exceso se efectuarán en moneda nacional agregándoles un interés fijado por la Administración Tributaria, en el periodo comprendido entre el día siguiente a la fecha de pago y la fecha en que se ponga a disposición del solicitante la devolución respectiva, de conformidad con lo siguiente:

- a. Tratándose de pago indebido o en exceso que resulte como consecuencia de cualquier documento emitido por la Administración Tributaria, a través del cual se exija el pago de una deuda tributaria, se aplicará la tasa de interés moratorio (TIM) prevista en el artículo 33.

- b. Tratándose de pago indebido o en exceso que no se encuentre comprendido en el supuesto señalado en el literal a), la tasa de interés no podrá ser inferior a la tasa pasiva de mercado promedio para operaciones en moneda nacional (TIPMN), publicada por la Superintendencia de Banca y Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones el último día hábil del año anterior, multiplicada por un factor de 1,20.

Los intereses se calcularán aplicando el procedimiento establecido en el Artículo 33 (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 38).

La SUNAT ha fijado la tasa de interés mensual de devoluciones en 0.42% en moneda nacional y en 0.25% en moneda extranjera, estando vigente a partir del 01 de abril de 2020 (RS N° 066-2020-SUNAT, 2020).

Por otro lado, para la actualización de las deudas tributarias impagas del deudor tributario, se empleará el procedimiento establecido en el Código Tributario:

El monto del tributo no pagado dentro de los plazos indicados en el artículo 29 devengará un interés equivalente a la Tasa de Interés Moratorio (TIM), la cual no podrá exceder del 10% (diez por ciento) por encima de la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior.

La SUNAT fijará la TIM respecto a los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los Gobiernos Locales, la TIM será fijada por Ordenanza Municipal, la misma que no podrá ser mayor a la que establezca la SUNAT. Tratándose de los tributos administrados por otros Órganos, la TIM será la que establezca la SUNAT, salvo que se fije una diferente mediante Resolución Ministerial de Economía y Finanzas.

Los intereses moratorios se aplicarán diariamente desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago inclusive, multiplicando el monto del tributo impago por la TIM diaria vigente. La TIM diaria

vigente resulta de dividir la TIM vigente entre treinta (30) (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 33).

La TIM mensual ha sido fijada en 0.90% en moneda nacional, aplicable a las deudas tributarias a partir del 1 de abril de 2021 (RS N° 044-2021-SUNAT, 2021); y, en 0.5% en moneda extranjera, desde el 1 de abril de 2020 (RS N° 066-2020-SUNAT, 2020).

**a. Situación planteada:**

En fecha 12 de marzo de 2012 una empresa (cuyo último dígito de RUC es el número 4) ha solicitado la devolución de un pago indebido del Impuesto General a las Ventas (IGV) por el importe de S/ 150 000.00, correspondiente al periodo tributario de enero 2012, el cual resulta procedente. Por otro lado, la Administración Tributaria, como resultado de una verificación parcial del IGV por los periodos de noviembre 2011 a enero 2012, iniciada a partir de la devolución solicitada por la empresa, ha determinado un tributo omitido del IGV por S/ 120 000.00 y una multa por declarar cifras falsas (numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario) por S/ 60 000.00, correspondientes al periodo tributario de noviembre 2011, procediendo a compensar de oficio la deuda tributaria determinada contra el crédito a favor del periodo de enero 2012.

La Resolución de Determinación y la Resolución de Devolución, en la cual se incluye la compensación de oficio, se emiten el 10 de abril de 2012, coexistiendo el 13.02.2012 (fecha de vencimiento del periodo enero 2012, según cronograma SUNAT de obligaciones mensuales). Dichas resoluciones son notificadas al contribuyente posteriormente.

Una vez notificadas las resoluciones de la Administración Tributaria, la empresa impugna la determinación, dentro del plazo legal, y el área de Reclamaciones de la Administración Tributaria considera que no existe reparo al IGV en el periodo noviembre 2011, declarando fundado el reclamo el 18 de diciembre de 2012, ordenando la devolución del monto compensado. La devolución de oficio, del monto compensado, se realiza el 23 de enero de 2013.

**b. Solución propuesta:**

En un primer lugar, se actualiza<sup>10</sup> la deuda tributaria determinada y la multa:

Tributo omitido IGV S/ 120 000.00

Intereses:  $(S/ 120 000 \times 2.52\%^{11})/100 = S/ 3 024.00$

Monto actualizado de la Resolución de Determinación pasible de ser compensada: S/ 123 024.00.

Resolución de Multa S/ 60 000.00

Intereses:  $(S/ 60 000 \times 2.56\%^{12})/100 = S/ 1 536.00$

Monto actualizado de la Resolución de Multa pasible de ser compensada: S/ 61 536.00.

La Resolución de Devolución se emite compensando el total de la Resolución de Multa (S/ 61 536.00) y parte de la Resolución de Determinación (S/ 88 464.00), haciendo un total de S/ 150 000.00, monto al que asciende la solicitud de devolución<sup>13</sup>.

Posteriormente, al declararse fundado el reclamo del contribuyente, se procedería a emitir de oficio la devolución del pago indebido actualizado del 14.02.2012 (Fecha posterior al vencimiento) al 23.01.2013 con la tasa de devoluciones vigente a esa fecha<sup>14</sup>, generándose los siguientes intereses:  $(S/ 150 000 \times 5.75\%^{15})/100 = S/ 8 625.00$ . Por tanto, la devolución de oficio sería por S/ 158 625.00.

---

<sup>10</sup> Corresponde aplicar la TIM mensual de 1.2% en moneda nacional, para deudas tributarias en moneda nacional a partir del 01 de marzo de 2010 hasta el 31 de marzo de 2020. (RS N° 053-2010-SUNAT, 2010).

<sup>11</sup> 63 días transcurridos por 1/30 de la TIM (1.2%).

<sup>12</sup> 64 días transcurridos por 1/30 de la TIM (1.2%).

<sup>13</sup> Para efectos de la compensación se han empleado las reglas de imputación del artículo 31° del TUO del Código Tributario, compensando para tal efecto la deuda de menor monto, al tener deudas de un mismo periodo.

<sup>14</sup> Corresponde aplicar una tasa mensual de devolución de 0.5% en moneda nacional, para créditos tributarios en moneda nacional a partir del 01 de enero de 2011 hasta el 31 de marzo de 2020. (RS N° 342-2010-SUNAT, 2010; RS N° 296-2011-SUNAT, 2011).

<sup>15</sup> 345 días transcurridos por 1/30 de la tasa de devoluciones (0.5%). Respecto a la tasa de devolución aplicable, el Tribunal Fiscal tiene un criterio particular (RFT N° 21079-1-2012), mediante el cual considera que el pago indebido solicitado inicialmente por el contribuyente ya ha sido devuelto, y que al compensar indebidamente la Administración Tributaria ha generado un nuevo pago indebido, imputable a ésta, por lo cual le sería aplicable la TIM (1.2%).

Por lo cual, en el presente caso, se puede apreciar que contribuyente no se ha visto afectado, al reconocerse intereses de S/ 8 625.00, por el tiempo transcurrido, desde el día siguiente al vencimiento del periodo que corresponde al pago indebido y la fecha en que se pone a disposición los fondos devueltos.

#### **1.6. Algunas consideraciones sobre los intereses moratorios**

Los **intereses moratorios** a cargo de las administraciones tributarias han sido materia de cuestionamiento ante nuestro Tribunal Constitucional, quien al realizar su análisis jurídico concluye que estos deben ser atendidos en el marco del principio de razonabilidad y el derecho a que el procedimiento **dure un plazo razonable**, estando implicados además los principios de **debida diligencia** y **celeridad**. Por lo cual, las autoridades deben resolver en un plazo razonable la situación jurídica de los administrados, no correspondiendo el cobro de intereses moratorios cuando se vulnere el citado derecho (Tribunal Constitucional, Exp. N° 04532-2013-PA/TC, 2018; Exp. N° 02051-2016-PA/TC, 2020).

En la misma línea, el Tribunal Constitucional ha establecido que para analizar el derecho al plazo razonable se deben evaluar los siguientes elementos i) la complejidad del asunto, ii) la actividad o conducta del interesado, iii) la conducta de las autoridades administrativas, y iv) las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado (Tribunal Constitucional, Exp. N° 04532-2013-PA/TC, 2018).

Es así que el Tribunal Constitucional ordena a la SUNAT y demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares a no aplicar la regla de cobro de intereses moratorios de la deuda tributaria durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido se tomó la Administración para resolver la controversia (Tribunal Constitucional, Exp. N° 04532-2013-PA/TC, 2018, 3).

Kihara Nomura (2021) señala que “la incertidumbre sobre la oportunidad en que se emitirá la RD y se obtenga un pronunciamiento de la Administración, no sólo vulnera el derecho al debido procedimiento y el plazo razonable, sino que económicamente afecta

al contribuyente en tanto se devengan intereses moratorios de la deuda tributaria que podría ser parte de la conclusión del auditor” (p. 552).

Moreano Valdivia (2021) señala que el derecho del plazo razonable “se configura como un principio protector del contribuyente respecto de la actuación del Estado; por lo tanto, cualquier interpretación que se realice sobre el mismo debe tener presente dicha finalidad” (p. 728). Agrega que “la demora en la resolución de procedimientos administrativos no está exenta de la aplicación del plazo razonable; debiendo para ello analizarse concurrentemente tres elementos: la complejidad del asunto, la actividad procesal del administrado y la conducta de la Administración” (p. 730). Por último, precisa que “no procede aplicar intereses moratorios cuando el retraso en la resolución del procedimiento no sea imputable al deudor porque este simplemente no se encontraría en mora. Para ello, resulta irrelevante que dicho retraso sea imputable o no a la Administración Tributaria” (p. 730).

Así tenemos que el retraso en la atención del procedimiento administrativo atribuible a las administraciones tributarias, no justifica el cobro de intereses moratorios de la deuda tributaria.

### **1.7. A modo de conclusión**

En el presente apartado resumiremos las principales ideas y conclusiones que se han vertido a lo largo de este capítulo.

Así tenemos, que el principio de constitucionalidad está conformado por el principio de supremacía de la Constitución, el cual es un parámetro para que ninguna autoridad o norma jurídica esté por encima de la Constitución o la pueda vulnerar, así como, por el principio de fuerza normativa de la Constitución, mediante el cual se establece que la Constitución es la premisa y fundamento de las decisiones que tomen los distintos operadores del derecho, incluso la administración pública.

Respecto al principio de legalidad, lo conceptualizamos como un precepto constitucional indispensable para la formulación y el ejercicio de la potestad tributaria



del Estado, mediante el cual se establece que todos los órganos del Estado se encuentran sometidos a la Constitución y a la ley, así como, a las demás normas del ordenamiento jurídico de un país.

También tenemos el principio de razonabilidad en materia tributaria, cuyo objeto es que las disposiciones tributarias se encuentren enmarcadas dentro de criterios de justicia, las cuales deben tener una aceptación general en la colectividad y sustentarse en un razonamiento objetivo e imparcial, que permita integrar las garantías fundamentales, tales como generalidad, igualdad, proporcionalidad y capacidad contributiva.

En relación con el principio de proporcionalidad, podemos decir que mediante éste se cuantifica y cualifica determinados elementos de relevancia jurídica, contrastándolos entre sí, de tal forma que no existan distorsiones relevantes de acuerdo con el entorno donde se desarrollan (tiempo y lugar).

Es importante destacar que nuestro Tribunal Constitucional ha establecido que los principios de razonabilidad y proporcionalidad, los cuales se encuentran previstos en el último párrafo del artículo 200 de la Constitución (1993), representan la medida de determinación de validez de los actos normativos y no normativos que instauren límites a los derechos fundamentales.

Uno de los derechos fundamentales vinculados con los tributos es el derecho a la propiedad privada, el cual no es un derecho absoluto y que puede ser supeditado al interés social, debiendo cuidar el Estado de no afectar su contenido esencial.

Respecto al deber de contribuir, éste constituye un principio implícito de la Constitución (1993), mediante el cual todos los individuos deben contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, además comprende los llamados deberes de colaboración, orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas.

La instrumentalización del deber de contribuir, lo podemos apreciar en una primera instancia, a través del principio de capacidad contributiva, el cual consiste en la aptitud

económica de los individuos para contribuir a la cobertura de los gastos públicos –deber de contribuir–, la cual se evidencia según la capacidad económica de estos individuos y, de acuerdo con la valoración que se realice, se establecen como hechos imposables.

A decir del principio de no confiscatoriedad, Landa Arroyo (2006) señala que este implica que los tributos no pueden exceder del límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho fundamental a la propiedad privada.

En tanto, que el principio de solidaridad, principio que ha tomado gran notoriedad en el análisis constitucional de nuestro país, es un precepto implícito recogido en nuestra Constitución (1993), mediante el cual la materia tributaria se ajusta a las necesidades sociales, con el objeto de que el Estado cumpla sus fines y distribuya adecuadamente los recursos obtenidos entre la colectividad.

Otro principio de gran relevancia al momento que el Estado recauda y determina los tributos, es el principio del debido procedimiento administrativo, el cual es una garantía constitucional, siéndole aplicable las garantías del debido proceso jurisdiccional, con ciertos matices de acuerdo a su naturaleza. Este principio busca que el Estado no sea arbitrario y garantice los derechos fundamentales de los administrados, así como, el cumplimiento de los procedimientos legalmente establecidos. El principio comprende, entre otros, los siguientes derechos: exponer argumentos (a ser oído), ofrecer y producir pruebas (etapa probatoria), así como, obtener una decisión motivada y fundada en derecho por parte del ente público.

También tenemos los principios tributarios que sustentan, entre otros, el adecuado funcionamiento de los órganos del Estado, los cuales se detallan a continuación.

El principio de economía en la recaudación, el cual está relacionado a la eficiencia (disposición adecuada de los recursos) y eficacia (oportunidad y cumplimiento de objetivos) que el Estado debe tener al momento de planificar y aplicar los tributos, así como, al establecer el conjunto de obligaciones o deberes formales a cargo de los contribuyes o responsables de la obligación tributaria. También implica la reducción de

los costos del cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de la obligación tributaria (principio de comodidad).

El principio de comodidad, el cual busca reducir, en primer lugar, los costos monetarios (costos administrativos directos e indirectos) y no monetarios (efectos psicológicos) del sujeto pasivo de la obligación tributaria; lo cual también debe implicar la reducción de los costos de la gestión tributaria por parte del ente recaudador del Estado. En nuestro sistema tributario podemos apreciar la aplicación de este principio, al establecerse, por ejemplo: las compensaciones automáticas efectuadas por el contribuyente vía declaración jurada (compensación de saldos a favor de periodos previos); el pago de tributos por el criterio de lo percibido, en las rentas de cuarta y quinta categoría para personas naturales; las facilidades al declarar y pagar por medios informáticos y a través de internet; entre otros.

El principio de practicabilidad, siendo éste un principio que busca que el sistema tributario sea materializable en la vida real, es decir, que lo que se ha ideado teóricamente se pueda ejecutar en la práctica, tanto por parte de la Administración Tributaria, como del sujeto pasivo de la obligación tributaria. La aplicación de este principio, en nuestro país, lo podemos apreciar en los regímenes simplificados de tributación, como lo es el Nuevos RUS, en el cual la determinación y cuantía del tributo se basa en una cuota fija mensual, de acuerdo con la categoría en que se encuentre el contribuyente acogido a dicho régimen.

En relación a la potestad tributaria del Estado podemos decir que ésta es inherente al Estado, se fundamenta en el concepto de soberanía y conlleva a un poder normativo, mediante el cual el Estado puede crear, modificar o suprimir tributos de manera unilateral, encontrando su justificación en la necesidad que tiene éste de financiar los gastos públicos –principio de suficiencia–; asimismo, dicha facultad, no se limita solamente a la creación o supresión de tributos, sino que también le faculta a administrarlos, ejercer una función coactiva frente a su incumplimiento, así como, a detectar y sancionar las infracciones de carácter tributario. Siendo así, queda sentado que este poder, entre otras, incluye la facultad que tiene el Estado para regular las

formas o modalidades para la extinción de las obligaciones tributarias, tal como lo establece nuestro ordenamiento jurídico y tema que atañe al presente estudio.

Pero este Estado tiene límites para ejercer su potestad tributaria, los cuales están dados por los principios constitucionales y demás preceptos legales que regulan la materia tributaria, representando garantías para que dicho poder no sea ejercido de manera arbitraria o quebrante los derechos fundamentales de las personas, sea al momento que el Estado dicta las normas, como al aplicar los diversos procedimientos que intervienen en la relación jurídica tributaria; siendo que ningún nivel o estamento del Estado es ajeno a estos límites.

Respecto a la obligación tributaria, ésta es de naturaleza jurídica y consiste, principalmente, en que el deudor tributario pague el tributo al Estado, la cual es una obligación de dar, que, al no ser satisfecha, el acreedor puede exigirla de manera coercitiva. Por otro lado, esta obligación comprende además, otras obligaciones formales o deberes que se ocasionan por la aplicación de los tributos, como podrían ser las obligaciones de hacer (inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, emitir comprobantes de pago, presentar declaraciones juradas o llevar libros de contabilidad), obligaciones de no hacer (por ejemplo no llevar contabilidad en moneda extranjera) y obligaciones de tolerar o permitir (permitir la fiscalización tributaria, permitir las inspecciones en los medios de transporte, entre otras).

Asimismo, la obligación tributaria se compone por los siguientes elementos: los sujetos, el acreedor tributario o sujeto activo (el Estado, sea a nivel central, regional o local) y el deudor tributario o sujeto pasivo (en su calidad de contribuyente o responsable); el objeto de la obligación (el tributo, obligaciones formales y deberes de consentir); la relación jurídica tributaria, como el nexo jurídico entre el acreedor y deudor tributario; y la causa fuente o fundamento (la norma tributaria y el hecho imponible).

Esta obligación tributaria será exigible de acuerdo a los supuestos que establezca la Ley, dependiendo del sujeto que la determine, presentándose, por lo general, en un momento posterior al del nacimiento de la obligación. Por otro lado, tenemos, que la

extinción de la obligación tributaria satisface el interés del acreedor tributario, liberando al sujeto pasivo del vínculo jurídico que lo ligaba a éste, en tanto se realice por medio de alguna de las modalidades establecidas expresamente en el Código Tributario u otras leyes especiales.

También tenemos, que la determinación de la obligación tributaria es un acto o conjunto de actos jurídicos y reviste un carácter declarativo, la cual puede ser realizada por el propio sujeto pasivo (acto jurídico de reconocimiento) o por la propia Administración Tributaria (acto jurídico administrativo de oficio), sujeta a los procedimientos establecidos en las normas jurídicas. En síntesis, el acto de determinación tributaria implica, generalmente:

- Verificar la existencia de una obligación tributaria;
- Comprobar la correcta determinación de la obligación tributaria o de una parte de ésta;
- Verificar y comprobar la existencia de un crédito a favor del sujeto pasivo o de una exención tributaria aplicable;
- Identificar quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria;
- Señalar cuál es la materia imponible o base de cálculo de dicha obligación; y,
- Establecer cuál es el monto del tributo por pagar.

Una de las modalidades de extinción de la obligación tributaria es la compensación, la cual se produce cuando dos personas resultan recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra, representando un mecanismo de facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Dicha institución se fundamenta en lo siguiente:

- Justicia: no se puede exigir el cumplimiento de una prestación de un sujeto de la que se es deudor, por ejemplo, que se realicen medidas coactivas a un deudor que tiene un crédito líquido y disponible a su favor.
- Eficacia: permite al Estado obtener una mayor cantidad de recursos a un menor costo del aparato fiscal.

- **Practicabilidad:** simplifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias, al permitirse realizar dos pagos de manera simultánea, satisfaciéndose mutuamente a los acreedores y deudores.
- **Comodidad:** reduce los costos del cumplimiento por parte de los sujetos pasivos, por ejemplo, elimina el desplazamiento de dinero (gastos y los riesgos de su manejo), o los costos de tiempo de dirigirse a una oficina fiscal o a una agencia autorizada de cobro.

Siguiendo con la compensación, podemos decir que para que la Administración Tributaria pueda compensar de oficio deudas tributarias contra créditos a favor de los contribuyentes, durante un proceso de verificación o fiscalización, se deben cumplir los siguientes supuestos:

- La existencia de un crédito a favor del contribuyente, no siendo factible compensar deudas con créditos de distintos contribuyentes;
- Que exista o se determine una deuda tributaria impaga, no siendo necesario que esta sea exigible;
- Que se emita, de corresponder, el acto administrativo mediante el cual se determina la deuda;
- Que el crédito corresponda a periodos no prescritos;
- Que sean administrados por el mismo órgano administrador;
- Que constituya ingreso de una misma entidad;
- Que la deuda tributaria y los créditos coexistan; y,
- Que la deuda materia de compensación sea consecuencia de la verificación o fiscalización efectuada a partir de la solicitud de devolución presentada por el deudor, tratándose de la compensación prevista en el inciso c) del artículo 39 del Código Tributario.

Por otro lado, se ha comentado que los intereses moratorios deben enmarcarse en el principio de razonabilidad y el derecho a que el procedimiento dure un plazo razonable, no siendo aplicables aquellos que vulneren dichos preceptos, en tanto el retraso en el procedimiento no sea imputable al deudor tributario.

Del caso desarrollado en el presente capítulo, se puede apreciar que el sujeto pasivo no se habría visto afectado, al reconocerse intereses por el tiempo transcurrido, desde el día siguiente al vencimiento del periodo que corresponde al pago indebido y la fecha en que se pone a disposición los fondos devueltos; sin embargo, podría ocasionar una restricción o congelamiento de fondos, en tanto la controversia motivo de impugnación no se resuelva.



## **CAPÍTULO II: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA Y EL TEST DE PROPORCIONALIDAD**

El objetivo del presente capítulo es comprobar nuestra hipótesis, en la cual establecemos que la compensación de oficio de un crédito a favor del deudor tributario con una deuda tributaria no exigible, determinada por la Administración Tributaria durante un proceso de verificación y/o fiscalización, es consistente con el principio de legalidad, igualdad, no confiscatoriedad y el del debido procedimiento administrativo-tributario; al establecerse que la referida disposición, contenida en el código tributario vigente, satisface el test de proporcionalidad y se fundamenta en los principios del deber de contribuir, de solidaridad y de eficiencia del Estado..

Para tal cometido, se simulará un test de proporcionalidad, con la finalidad de comprobar que con este tipo de compensación estamos frente a un trato desigual con base en justificaciones objetivas y razonables, así como, para establecer si la disposición legal en discusión es constitucionalmente legítima o ilegítima. El procedimiento y las etapas que se seguirán, son aquellas que a lo largo de la diversa jurisprudencia ha aplicado nuestro Tribunal Constitucional<sup>16</sup>.

Los pasos por seguir son los siguientes:

- Determinación del tratamiento legislativo diferente: la intervención en la prohibición de discriminación;
- Determinación de la intensidad de la intervención en la igualdad;
- Determinación de la finalidad del tratamiento diferente;
- Examen de idoneidad;
- Examen de necesidad; y,
- Examen de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación.

---

<sup>16</sup> Sentencias recaídas en los expedientes Nros. 0018-2003-AI/TC, 0045-2004-AI/TC, 0025-2005-AI/TC, 0026-2005-AI/TC, 004-2006-AI/TC, 06626-2006-AA/TC, entre otras.



Para el desarrollo de cada etapa nos ceñiremos a los criterios establecidos en los diversos análisis jurídicos efectuados por nuestro Tribunal Constitucional, así como, en el análisis doctrinal; a fin de establecer el alcance de cada paso.

## **2.1. Determinación del tratamiento legislativo diferente: la intervención en la prohibición de discriminación**

De acuerdo con Rubio Correa (2011a), este primer paso está relacionado a los problemas de **igualdad y discriminación**, señalando que el mismo tiene que ver con el siguiente dilema: “en general, si dos situaciones de hecho son iguales, tienen que recibir tratamiento jurídico igual; si son distintas, deben recibir tratamiento distinto” (p. 27).

Es decir, estamos frente al principio de igualdad, para lo cual consideramos oportuno reseñar los argumentos jurídicos de la Corte de Justicia de Argentina recogidos por Giuliani Fonrouge (1987), en la cual se establece que este principio está referido a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentren en similares situaciones, por lo que no constituye una norma inflexible, permitiendo diferencias o categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

A lo cual mencionamos, que el Tribunal Constitucional peruano comparte dicha argumentación, al referirse que 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) (Tribunal Constitucional, Exp. N° 5970-2006-AA/TC, 2007, FJ XX).

Entonces, regresando con Rubio Correa (2011a), en este primer tramo del test, el trato diferenciado debe sustentarse por la naturaleza de las cosas según lo establece el artículo 103 de nuestra Constitución (1993) y no basarse en razón de la diferencia de las

personas; afirmando, dicho autor, que este argumento “tiene como sustrato la existencia de dos grupos vinculados por la categoría conceptual género-especie: existe una norma general aplicada a todo el género, pero la legislación ha establecido paralelamente que una de las especies tendrá un tratamiento jurídico diferente” (p. 27).

En este sentido, para la aplicación del primer paso del test de proporcionalidad, seguiremos las recomendaciones brindadas por Rubio Correa (2011a), tal es el caso del criterio de clasificación género-especie para determinar el tratamiento legislativo diferente, lo cual, a decir de dicho autor, es consistente con el artículo 103 de nuestra Constitución (1993), al referirse a la distinción entre normas especiales y normas generales, comparando las situaciones ‘por la naturaleza de las cosas’. Otro criterio de análisis que aporta el citado autor es que al momento de evaluar las diferencias, no solo se deben identificar los asuntos jurídicos, sino también los elementos de razonamiento que pudiera brindar la realidad social para establecer si se justifica o no un trato diferente.

Es así que procederemos a analizar, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, si el supuesto de hecho imputado de discriminación es igual o diferente del supuesto de hecho que sirve de término de comparación. De resultar igual, la medida legislativa que contiene un tratamiento diferente deviene en inconstitucional por tratar de modo diferente a dos supuestos de hecho similares. De resultar diferente, entonces debe proseguirse con los siguientes pasos del test (Tribunal Constitucional, Exp. N° 00009-2009-PI/TC y acumulados, FJ 10).

Asimismo, es de tener en cuenta que cuando la obligación tributaria deba ser determinada por la Administración Tributaria, ésta es exigible desde el día siguiente al vencimiento del plazo para el pago que figure en la resolución que contenga la determinación de la deuda tributaria o a falta de este plazo, a partir del décimo sexto día siguiente al de su notificación (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 3, inc. 2).

Por otro lado, el artículo 115 de nuestro Código Tributario, establece que la deuda tributaria se considera exigible, entre otras situaciones, a la establecida mediante Resolución de Determinación o de Multa notificadas por la Administración y no

reclamadas en el plazo de ley; siendo dicho plazo de veinte (20) días hábiles computados desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó la resolución (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 137, num. 2).

Que dicho código ha establecido la compensación como una modalidad de extinción de la obligación tributaria, la cual se produce cuando dos personas resultan recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra, representando un mecanismo de facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. En efecto, en nuestro ordenamiento legal, existen tres modalidades de compensación tributaria: compensación automática por parte del deudor tributario, compensación de oficio practicada por la Administración Tributaria y la compensación a solicitud del deudor tributario (DS N° 133-2013-EF, 2013, art. 40). Es así, que estamos frente a una norma general (género).

A decir de diversos tratadistas, como los estudiados en el capítulo anterior, para efectivizar la compensación tributaria se deben cumplir los siguientes requisitos: debe existir un crédito a favor del contribuyente, que el crédito no corresponda a periodos prescritos y que los créditos provengan de tributos administrados por el mismo órgano, además agregan, **que la deuda tributaria debe ser líquida y exigible**. Es respecto a este último requisito, donde se evidencia una intervención legislativa en el derecho fundamental de igualdad.

Por otro lado, el inciso c) del artículo 39 y el literal a del numeral 2 del artículo 40 del citado código, establecen un mecanismo especial de compensación, tratándose de devolución de tributos administrados por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en tanto éstas motiven una verificación o fiscalización, no siendo necesario que la deuda tributaria sea exigible para efectuar tal compensación. A este entendimiento ha llegado también nuestro Tribunal Fiscal, en el sentido que se pronuncia que la Administración Tributaria se encuentra facultada a compensar deudas no exigibles, al amparo de lo establecido en el inciso c) del artículo 39 y el inciso a del numeral 2 del artículo 40 del Código Tributario (Tribunal Fiscal, Res. N° 01147-1-2005, 2005). Por lo cual, se puede decir que se trata de una norma especial (especie).

En este punto podemos decir que estamos frente a una disposición general, en materia tributaria, que establece la compensación como una forma de extinguir la obligación tributaria, tratándose de deudas exigibles; sin embargo, de acuerdo con lo establecido en el inciso c) del artículo 39 y el literal a del numeral 2 del artículo 40 del citado código, se establece la posibilidad de que la SUNAT pueda compensar de oficio deudas tributarias no exigibles con créditos a favor del deudor.

De esta forma se puede apreciar un tratamiento legislativo diferente a dos situaciones jurídicas distintas, es decir, que siendo genéricamente el mismo supuesto (compensación de deudas tributarias), una parte de él es especificada con una característica adicional (compensación de oficio de deudas no exigibles) que es la que, por la naturaleza de las cosas –artículo 103 de la Constitución (1993)–, permitirá evaluar si se trata de una diferenciación constitucionalmente válida de trato legal que no es discriminación inconstitucional.

De este modo, se ha constatado que estamos frente a una norma diferenciadora género-especie, verificándose que existe una intervención legislativa en el principio de igualdad, correspondiendo determinar si dicho trato se justifica y es razonable.

## **2.2. Determinación de la intensidad de la intervención en la igualdad**

De acuerdo con nuestro Tribunal Constitucional, La intervención en el principio de igualdad puede presentar diferentes grados o intensidades. Ello puede conceptualmente representarse en una escala de tres niveles (grave, media y leve), describiendo dichos niveles de la siguiente forma:

- a) Una intervención es de intensidad grave cuando la discriminación se sustenta en alguno de los motivos proscritos por la propia Constitución (artículo 2º, inciso 2: origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica) y, además, tiene como consecuencia el impedimento del ejercicio o goce de un derecho fundamental (v.gr. derecho a la participación política) o un derecho constitucional.

- b) Una intervención es de intensidad media cuando la discriminación se sustenta en alguno de los motivos proscritos por la propia Constitución (artículo 2º, inciso 2: origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica) y, además, tiene como consecuencia el impedimento del ejercicio o goce de un derecho de rango meramente legal o el de un interés legítimo.
- c) Una intervención es de intensidad leve cuando la discriminación se sustenta en motivos distintos a los proscritos por la propia Constitución y, además, tiene como consecuencia el impedimento del ejercicio o goce de un derecho de rango meramente legal o el de un interés legítimo (Tribunal Constitucional, Exp. N° 0045-2004-PI/TC, 2005, FJ 35).

Rubio Correa (2011a) discrepa de los niveles de intensidad (tres niveles) establecidos por el Tribunal Constitucional, al considerar que la discriminación prescrita en el inciso 2 del artículo 2 de la Constitución (1993), es una enumeración no taxativa, en tanto que prohíbe la discriminación de cualquier otra índole, por lo que no habría discriminación que no sea inconstitucional; concluyendo que solo existen dos niveles de intensidad: la discriminación grave, que afecta derechos constitucionales, y la leve, que afecta derechos no constitucionales (p. 47).

Entonces, en este punto corresponde que determinemos el nivel de intensidad de la intervención en la igualdad, la cual puede ser grave, media o leve. Para lo cual, para efectos metodológicos, nos ceñiremos a los criterios jurisprudenciales de nuestro Tribunal Constitucional, respecto a este test; teniendo en cuenta además, que será una variable que deberá analizarse dentro del principio de necesidad y de proporcionalidad en sentido estricto.

Iniciando el análisis, quisiéramos abordar la supuesta vulneración del principio del debido procedimiento, es así, que de acuerdo al análisis doctrinal realizado en el capítulo anterior, Bravo Cucci (2010) y Gamba Valega (2012), sostienen que la compensación de oficio contra deudas no exigibles vulnera el derecho a un debido procedimiento administrativo, al limitarse el derecho del contribuyente de impugnar la determinación de la deuda. En este punto podemos decir, que al encontrarse obligada la

Administración Tributaria a emitir los actos administrativos que determinan la deuda, así como, los que aprueban la compensación de oficio, el deudor tributario tiene la oportunidad de impugnar la deuda tributaria o la compensación efectuada, indistintamente, de acuerdo con los procedimientos establecidos en la normatividad vigente.

En tal sentido, descartamos que se vulnere el principio al debido procedimiento administrativo, el cual es una garantía constitucional, siéndole aplicable las garantías del debido proceso jurisdiccional, con ciertos matices de acuerdo a su naturaleza, siendo una de estas garantías el recurrir los actos emitidos por la Administración Tributaria.

Por otro lado, como resultado del análisis financiero realizado en el punto 3.3 del Capítulo II, se concluye que el deudor tributario no se ve afectado financieramente, ya que, si el resultado de su impugnación le es favorable, la Administración Tributaria se encuentra obligada a reconocerle intereses por el tiempo transcurrido, desde el día siguiente al vencimiento del periodo que corresponde al pago indebido y la fecha en que se pone a disposición los fondos devueltos. Por lo tanto, no apreciamos una afectación al derecho fundamental de propiedad en este aspecto del análisis. Sin embargo, es de mencionar, que las operaciones del deudor podrían verse afectadas de manera temporal, por la oportunidad en que recibe los fondos (costo de oportunidad).

En tal sentido, consideramos que el grado de intervención legislativa debe calificarse como leve, al sustentarse en motivos distintos a los expresamente proscritos en el inciso 2 del artículo 2 de la Constitución (1993), y tiene como consecuencia el impedimento del goce de un interés legítimo (obtener la devolución de los créditos a favor del deudor tributario, al compensarse deudas no exigibles de éste durante un procedimiento de verificación o fiscalización).

### **2.3. Determinación de la finalidad del tratamiento diferente**

De acuerdo con el Tribunal Constitucional, la existencia de una diferente regulación normativa o de un trato distinto debe ser apreciada en relación con la finalidad constitucional de la medida legal adoptada sobre determinada materia. El

establecimiento de una diferenciación jurídica ha de perseguir siempre un fin constitucionalmente legítimo (Tribunal Constitucional, Exp. N° 0004-2004-AI/TC y acumulados, 2004. FJ 7). Si la medida legislativa que establece un trato diferente a supuestos de hecho diferentes no contiene un fin constitucional, entonces tal medida resulta inconstitucional. Si contiene un fin constitucional, entonces corresponde dar el siguiente paso.

El inciso c) del artículo 39 y el literal a del numeral 2 del artículo 40 del Código Tributario, establecen la posibilidad de que la SUNAT pueda compensar de oficio deudas tributarias no exigibles con créditos a favor del deudor, motivo de un procedimiento de verificación o fiscalización; con lo cual se busca lograr los siguientes objetivos:

- a) Combatir el incumplimiento y la evasión tributaria, lo cual se logra a través de los procedimientos de verificación o fiscalización, teniendo en cuenta que aquellos deudores tributarios que solicitan la devolución de tributos previamente deben cumplir con autodeterminar correctamente sus obligaciones tributarias, sin omitir hechos económicos que tengan incidencia tributaria o simular u omitir situaciones que reduzcan la cuantía de los tributos. Esta facultad de determinación tributaria (entendido como el procedimiento de verificación o fiscalización) sirve a fines constitucionalmente legítimos, tal como lo señala nuestro Tribunal Constitucional, que el fin de la actividad impositiva por parte de la Administración Tributaria, es fiscalizar y garantizar el principio de solidaridad contributiva que le es inherente –el cual tiene su fundamento en los artículos 43 y 44 de la Constitución– (Tribunal Constitucional, Exp. N° 0004-2004-AI/TC y acumulados, 2004. FJ 39).
- b) Efectivizar el cumplimiento de la obligación tributaria, lo cual es acorde con el deber de contribuir que tienen las personas, quienes, al tener créditos a su favor, su prioridad debe ser honrar las deudas que tiene con el fisco y no las particulares, basados en el principio de solidaridad, precepto implícito recogido en los artículos 43 y 44 de nuestra

Constitución (1993), cuyo objeto es que el Estado cumpla sus fines y distribuya adecuadamente los recursos obtenidos entre la colectividad.

- c) Lograr una mayor eficiencia y oportunidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los deudores tributarios, lo cual guarda estrecha relación con el principio de economía en la recaudación o de eficiencia, recogido de manera implícita en el artículo 77 de nuestra Constitución (1993).

Al efectuarse la compensación tributaria de deudas no exigibles contra créditos a favor del deudor tributario, tal como lo ha señalado el Tribunal Constitucional, estamos frente a fines legítimos de la Administración Tributaria, orientados a hacer efectivo el principio de solidaridad contributiva, sobre el que se asienta toda la teoría tributaria del Estado Constitucional (Tribunal Constitucional, Exp. N° 0004-2004-AI/TC y acumulados, 2004, FJ 32).

Además, es pertinente señalar, que se tiene el riesgo de que el contribuyente incumpla el pago de la deuda tributaria determinada por la Administración Tributaria y de esta manera se vulnere el procedimiento de determinación tributaria, así como, se afecte la recaudación fiscal, en desmedro del principio de solidaridad.

Por otro lado, aquellos deudores con créditos tributarios a su favor, que luego de un procedimiento de verificación o fiscalización, no se les determine deudas tributarias omitidas, recibirán el íntegro de sus créditos más los intereses, de corresponder.

Así podemos apreciar que estamos frente a una disposición legal que se sustenta en los siguientes fines constitucionales:

- Principio de solidaridad, es un precepto implícito recogido los artículos 43 y 44 de nuestra Constitución (1993), mediante el cual la materia tributaria se ajusta a las necesidades sociales, con el objeto de que el Estado cumpla sus fines y distribuya adecuadamente los recursos obtenidos entre la colectividad.



- Principio de capacidad contributiva, consiste en la aptitud económica de los individuos para contribuir a la cobertura de los gastos públicos –deber de contribuir–, la cual se evidencia según la capacidad económica de estos individuos y de acuerdo con la valoración que se realice se establecen como hechos imponibles, se encuentra implícito en el artículo 74 de la Constitución (1993).
- El deber de contribuir constituye un principio implícito en el artículo 43 de la Constitución (1993), mediante el cual todos los individuos deben contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, además comprende los llamados deberes de colaboración, orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas.
- Principio de economía en la recaudación, está relacionado a la eficiencia (disposición adecuada de los recursos) y eficacia (oportunidad y cumplimiento de objetivos) que el Estado debe tener al momento de planificar y aplicar los tributos, así como, al establecer el conjunto de obligaciones o deberes formales a cargo de los contribuyes o responsables de la obligación tributaria. También implica la reducción de los costos del cumplimiento por parte de los sujetos pasivos de la obligación tributaria (principio de comodidad).

De este modo, damos por superado este paso y procederemos a evaluar el siguiente paso del test.

#### **2.4. Examen de idoneidad**

Rubio Correa (2011a), establece que el examen de idoneidad es un análisis de medio-fin, en el sentido de causa-efecto, en el cual se analiza si la restricción ocasionada por la medida sobre los derechos fundamentales contribuye a realizar un fin constitucional. Este autor es de la opinión que, al aplicar el examen de idoneidad, también se debe evaluar la competencia y discrecionalidad del legislador para dictar las medidas restrictivas.

En relación con el examen de idoneidad, Bernal Pulido (2003), al referirse al subprincipio de idoneidad, señala que toda intervención en los derechos fundamentales debe ser adecuada para contribuir a la obtención de un fin constitucionalmente legítimo, agregando que este principio impone dos exigencias, en primer lugar, que tenga un fin constitucionalmente legítimo y, en segundo término, que sea idónea para favorecer su obtención.

Consideramos que dos sentencias del Tribunal Constitucional peruano pueden definir y delimitar el alcance del examen de idoneidad, la primera de ellas, refiriéndose al subprincipio de idoneidad o adecuación a que también se refiere Bernal Pulido (2003), este tribunal argumenta que toda injerencia en los derechos fundamentales debe ser apta o capaz para fomentar un objetivo constitucionalmente legítimo, lo cual supondría la legitimidad constitucional del objetivo y la suficiencia del medio utilizado (Tribunal Constitucional, Exp. N° 0034-2004-PI/TC, 2005, FJ 63).

Asimismo, el Tribunal Constitucional ha establecido que este examen se trata del análisis de una relación medio fin, consistente en la relación de causalidad, de medio a fin, entre el medio adoptado, a través de una intervención legislativa, y el fin propuesto por el legislador. Agrega que, tratándose de un análisis de una intervención en la prohibición de discriminación, el examen consistirá en validar si el tratamiento diferenciado adoptado por el legislador conduce a la consecución de un fin constitucional, caso contrario será inconstitucional (Tribunal Constitucional, Exp. N° 0045-2004-PI/TC, 2005, FJ 38).

Así tenemos, que Rubio Correa (2011a) y Bernal Pulido (2003); comparten similar concepción del examen; lo cual es acorde con las definiciones realizadas por nuestro Tribunal Constitucional.

En relación con este examen, Rubio Correa (2011a) brinda determinadas recomendaciones para su desarrollo, entre las cuales tenemos: realizar un análisis detallado de la forma como se relaciona la norma o hecho sujeto a control constitucional y el fin buscado, incidir en razones, pero también en si los hechos permiten o no ver la

relación entre uno y otro, detallar su fundamentación y explicación de la forma cómo se produce la relación entre norma y fin.

Teniendo en consideración lo señalado por Rubio Correa (2011a) y Bernal Pulido (2003), en este paso se evalúa si la medida legislativa es idónea para conseguir el fin pretendido por el legislador. De verificarse que la medida adoptada por el legislador no guarda ninguna relación con el fin que trata de proteger, esta limitación resultará inconstitucional.

Nuestro Tribunal Constitucional, en reiterada jurisprudencia ha establecido que la actividad recaudadora del Estado, entendida no como fin en sí mismo, sino antes bien como medio para financiar necesidades sociales, tiene un fin constitucionalmente legítimo, todo ello sustentado en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (principio de suficiencia) y al principio de solidaridad tributaria consagrado implícitamente en el artículo 43º de la Constitución (1993). Afirma además que pueda admitirse que, en circunstancias excepcionales y justificadas para el logro de otras finalidades constitucionales, esta figura sea utilizada con un fin extrafiscal o ajeno a la mera recaudación, cuestión que, indiscutiblemente, no debe ser óbice para quedar exenta de la observancia de los principios que rigen la potestad tributaria contenidos en el artículo 74º de nuestra Constitución (Tribunal Constitucional, Exp. N° 0008-2003-AI/TC, 2003; Tribunal Constitucional, Exp. N° 06089-2006-PA/TC, 2007; Tribunal Constitucional, Exp. N° 06626-2006-AA/TC, 2006).

Al respecto, en el capítulo anterior al realizar el análisis del principio de solidaridad, se aprecia que éste admite una mayor flexibilidad y adaptación de la figura impositiva a las necesidades sociales, en el entendido de que nuestro Estado Constitucional no actúa ajeno a la sociedad, sino que la incorpora, la envuelve y la concientiza en el cumplimiento de deberes. De esta forma, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, vemos que la transformación de los fines del Estado determinará que se pase de un deber de contribuir, sustentado principalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad, lo cual contiene un fin constitucionalmente legítimo (Tribunal Constitucional, Exp. N° 06089-2006-PA/TC, 2007, FJ 20-21).

En relación con el medio empleado, la compensación de oficio de deudas no exigibles durante un procedimiento de verificación o fiscalización, éste resulta idóneo, pues busca una mayor eficiencia entre dos instituciones de carácter tributario (la compensación y la determinación tributaria), frente a hechos o situaciones que se pueden presentar durante la realización de la función tributaria del Estado. Por ejemplo, de acuerdo con la información proporcionada por el ente recaudador (SUNAT, 2015), tenemos que:

- a) De la revisión de oficina de 30,707 solicitudes de devolución (correspondientes a 15,041 deudores tributarios) por un monto de 3,652.7 millones de nuevos soles<sup>17</sup>, atendidas durante el año 2013 en la Intendencia Lima; alrededor del **22% de solicitudes resultaron improcedentes o denegadas**, las cuales a su vez representan el **14% del monto solicitado** (499.4 millones de nuevos soles).
- b) Respecto del universo de deudores tributarios mencionados en el literal anterior, durante los años 2013 y 2014 se ejecutaron 4,005 auditorías y/o verificaciones de mayor alcance, detectándose **incumplimientos en la determinación de las obligaciones tributarias en el 79% de los casos**.

En base a esta última información, podemos concluir que es factible compensar de manera eficiente créditos a favor del deudor tributario con deudas determinadas en un procedimiento de verificación o fiscalización, al tenerse una alta incidencia de hallazgos sobre el universo de deudores que solicitan devolución de tributos.

Es de señalar, como lo hemos descrito en las secciones anteriores, que los procedimientos de fiscalización, devolución y compensación cuentan con normas específicas, tales como el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, el Reglamento de Notas de Crédito Negociables y las normas para la compensación a solicitud de parte y la compensación de oficio; todo lo cual permite un adecuado desarrollo de cada procedimiento, así como, la transparencia y predictibilidad de los mismos.

---

<sup>17</sup> La moneda actualmente es denominada: **soles**.

Es así, que el medio empleado por la ley resulta congruente con la finalidad perseguida, por lo cual resulta idóneo.

## **2.5. Examen de necesidad**

A decir de Rubio Correa (2011a):

(...) el examen de necesidad consiste en hacer una comparación entre el hecho o la norma sometido a control constitucional, que ha pasado todos los tramos anteriores del test, y otros hechos o normas, respectivamente, que pudieren también colaborar con eficacia para el cumplimiento del fin constitucional establecido, pero que fueren menos gravosos para los derechos constitucionales o no los afectaren en absoluto (p. 80).

En el mismo sentido, Bernal Pulido (2003), haciendo referencia al subprincipio de necesidad, define y establece “que toda medida de intervención en los derechos fundamentales debe ser la más benigna con el derecho fundamental intervenido, entre todas aquéllas que revisten por lo menos la misma idoneidad para contribuir a alcanzar el objetivo propuesto” (p.734). Concluyendo el citado autor, que una medida legislativa debe ser declarada inconstitucional por carecer de necesidad sólo cuando aparezca de modo evidente, con fundamento en premisas empíricas, analíticas y normativas seguras, que existe un medio alternativo que, siendo igualmente idóneo para fomentar el fin inmediato, interviene con menor intensidad en el derecho fundamental.

Ambos autores coinciden, en que se trata de una comparación entre la medida adoptada por el legislador y otros medios alternativos, igual de idóneos, pero cuyo nivel de intensidad es distinto y afecta en menor o mayor grado el derecho fundamental intervenido.

Ahora, con el fin de realizar el examen de necesidad, se tienen en consideración las sugerencias vertidas por Rubio Correa (2011a), tales como: hacer énfasis en si existen medios alternativos, cuáles y cómo funcionan en el caso; analizar la intensidad de la

intervención en el derecho constitucional a las alternativas propuestas de que se trate, pues habrá que comparar dicha medición con la de aquello que está sujeto a control constitucional; evidenciar la vinculación entre las medidas alternativas y el fin constitucional propuesto; emplear medidas alternativas eficientes para obtener el fin constitucional; y, establecer claramente una conclusión sobre si la medida sujeta a control constitucional es necesaria en los términos en que el test define al concepto mismo.

Por tanto, en esta etapa, siguiendo los criterios vertidos por Rubio Correa (2011a) y Bernal Pulido (2003), se analizará si existen medios alternativos al optado por el Legislador que no sean gravosos o al menos lo sean en menor intensidad. Para lo cual, comparamos dos medios idóneos, el optado por el Legislador y el hipotético alternativo.

Como hemos podido apreciar, no existe en la doctrina, por lo menos la estudiada, una medida alternativa idónea menos gravosa a aplicarse. Entonces, para el presente análisis, plantearemos una medida alternativa hipotética, como lo sería el requerimiento de una garantía, como lo puede ser una **carta fianza**<sup>18</sup>, para amparar la deuda no exigible que pudiera ser materia de compensación, durante un procedimiento de verificación o fiscalización, evitándose de esta manera la compensación de dicha deuda.

El costo de una carta fianza en la banca múltiple, es de alrededor del 4.5%<sup>19</sup> del monto afianzado, sea en moneda nacional o extranjera, tomando como referencia los tarifarios vigentes al mes de abril publicados por el BBVA Continental<sup>20</sup>, Scotiabank<sup>21</sup> e Interbank<sup>22</sup>. Además, el otorgamiento de este tipo de fianza implica situaciones y costos adicionales, como por ejemplo el constituir una garantía que respalde la emisión de la carta, portes de emisión, comisiones por renovación o ejecución, entre otros.

---

<sup>18</sup> Instrumento regulado en nuestro código civil (Código, 2015, arts. 1868-1905).

<sup>19</sup> El importe resultante de dichas tasas tiene montos mínimos, siendo en algunos casos de S/ 100.00 en moneda nacional o su equivalente en moneda extranjera.

<sup>20</sup> [http://www.bbvabancocontinental.com/fbin/Emision\\_carta\\_fianza\\_070514\\_P\\_juridica\\_tcm288-359066.pdf](http://www.bbvabancocontinental.com/fbin/Emision_carta_fianza_070514_P_juridica_tcm288-359066.pdf), (consultado el 08-05-2014).

<sup>21</sup> <http://www.scotiabank.com.pe/recursos/files/pdf/057.pdf>, (consultada el 08-05-2014).

<sup>22</sup>

[http://www.interbank.com.pe/documents/10180/1606978/TAR\\_Carta+Fianza+PJ\\_15042014.pdf/41dd4994-b5a3-4820-b6a0-943fd3017a9f](http://www.interbank.com.pe/documents/10180/1606978/TAR_Carta+Fianza+PJ_15042014.pdf/41dd4994-b5a3-4820-b6a0-943fd3017a9f), (consultada el 08-05-2014).

Por lo tanto, la alternativa planteada ocasionaría un gasto financiero (comisiones bancarias, gastos de constitución y renovación, gastos de emisión, entre otros) al deudor tributario por el tiempo de vigencia de dicha garantía, adicionalmente a los intereses moratorios de la deuda insoluta; sin embargo, al compensarse deudas tributarias no exigibles con créditos a favor del contribuyente, solamente se aplicarían los intereses moratorios de la deuda insoluta, hasta el momento en que la deuda y el crédito coexistan. Así pues, la medida en cuestión resulta una medida de intervención de una intensidad menor o menos gravosa en comparación con el requerimiento de cartas fianzas.

En conclusión, considerando los criterios vertidos por Rubio Correa (2011a) y Bernal Pulido (2003), para conseguir el fin constitucional esperado –incentivar y asegurar el pago oportuno de los tributos, así como, garantizar la efectividad del procedimiento de determinación tributaria–, la compensación de oficio de deudas no exigibles contra créditos a favor del deudor tributario, durante un proceso de verificación o fiscalización, es una disposición necesaria y preferible frente a otros medios más gravosos que afectarían las libertades económicas de los deudores tributarios.

## **2.6. Examen de proporcionalidad en sentido estricto o ponderación**

De acuerdo con el Tribunal Constitucional “la proporcionalidad en sentido estricto o ponderación, proyectada al análisis del trato diferenciado, consistirá en una comparación entre el grado de realización u optimización del fin constitucional y la intensidad de la intervención en la igualdad”. Agrega, que “la comparación de estas dos variables ha de efectuarse según la denominada ley de ponderación”. Referida ponderación es enunciada por el Tribunal de la siguiente forma: “Cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de la afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro” (Tribunal Constitucional, Exp. N° 0045-2004-PI/TC, 2005, FJ 40).

En tal sentido, el Tribunal establece “una relación directamente proporcional según la cual: cuanto mayor es la intensidad de la intervención o afectación de la igualdad, tanto mayor ha de ser el grado de realización u optimización del fin constitucional. Si

esta relación se cumple, entonces, la intervención en la igualdad habrá superado el examen de la ponderación y no será inconstitucional; por el contrario, en el supuesto de que la intensidad de la afectación en la igualdad sea mayor al grado de realización del fin constitucional, entonces, la intervención en la igualdad no estará justificada y será inconstitucional” (Tribunal Constitucional, Exp. N° 0045-2004-PI/TC, 2005, FJ 40).

Al respecto, considero oportuno agregar un párrafo del tratadista que hemos venido empleando para la aplicación del test de proporcionalidad, así tenemos a Rubio Correa (2011a), quien considera que el Tribunal Constitucional ha convertido este paso del test en uno de comparación de la intensidad de la intervención en los derechos constitucionales con la intensidad que esa intervención tiene en el cumplimiento del fin constitucional propuesto.

Ahora bien, en este paso se evaluará para que una intromisión en un derecho fundamental sea legítima, el grado de realización de la finalidad legítima de tal intromisión debe ser, por lo menos, equivalente al grado de afectación del derecho fundamental; con tal objeto, se tendrá en consideración la conceptualización y alcance vertidos por el Tribunal Constitucional, respecto a la aplicación del test.

**Tabla 1:**  
*Ponderación*

Intensidad de la intervención en la igualdad	Grado de realización u optimización del fin constitucional
El grado de intervención legislativa debe ser calificado como leve, al sustentarse en motivos distintos a los expresamente proscritos en el inciso 2 del artículo 2 de la Constitución (1993), y tiene como consecuencia el impedimento del goce de un interés legítimo (obtener la devolución de los créditos a favor del deudor tributario, al compensarse deudas no exigibles de éste durante un	a) Combatir el incumplimiento y la evasión tributaria detectada durante los procedimientos de verificación o fiscalización tributaria (79% de incumplimiento), debido a que aquellos deudores tributarios que solicitan la devolución de tributos previamente deben cumplir con autodeterminar correctamente sus obligaciones tributarias, sin omitir



<p>procedimiento de verificación o fiscalización).</p>	<p>hechos económicos que tengan incidencia tributaria o simular u omitir situaciones que reduzcan la cuantía de los tributos. Esta facultad de determinación tributaria (entendido como el procedimiento de verificación o fiscalización) sirve a fines constitucionalmente legítimos, tal como lo señala nuestro Tribunal Constitucional, que el fin de la actividad impositiva por parte de la Administración Tributaria, es fiscalizar y garantizar el principio de solidaridad contributiva que le es inherente –el cual tiene su fundamento en los artículos 43 y 44 de la Constitución (1993)–.</p> <p>b) Efectivizar el cumplimiento de la obligación tributaria, lo cual es acorde con el deber de contribuir que tienen las personas, quienes al tener créditos a su favor (devoluciones pendientes de tributos), su prioridad debe ser honrar las deudas que tiene con el fisco y no las particulares, basados en el principio de deber de contribuir y de solidaridad, precepto implícito recogido en los artículos 43 y 44 de nuestra Constitución (1993), cuyo objeto es que el Estado cumpla sus fines y distribuya adecuadamente los recursos obtenidos entre la colectividad.</p>
--	---

	<p>c) Lograr una mayor eficiencia y oportunidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los deudores tributarios, lo cual guarda estrecha relación con el principio de economía en la recaudación o de eficiencia, recogido de manera implícita en el artículo 77 de nuestra Constitución (1993).</p> <p>Por otro lado, aquellos deudores tributarios con créditos tributarios a su favor, que luego de un procedimiento de verificación o fiscalización no se les determine deudas tributarias omitidas, recibirán el íntegro de sus créditos más los intereses, de corresponder.</p> <p>En tal sentido, se promueve el bienestar general cuando el mayor peso tributario, capaz de asegurar la satisfacción de necesidades sociales, no recaer, injusta y exclusivamente, sobre los deudores tributarios que cumplen sus obligaciones fiscales.</p>
--	---

Por lo tanto, se concluye que existe proporcionalidad entre la finalidad perseguida por el dispositivo legal en cuestión, y la factibilidad de que la Administración Tributaria compense deudas no exigibles durante los procedimientos de verificación o fiscalización establecida, primero según el mayor o menor riesgo de cumplimiento tributario, y en segundo lugar en la obligatoriedad de todos los individuos de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos, amparados en los artículos 43, 44 y 74 de la

Constitución (1993) -principio de solidaridad, deber de contribuir y capacidad contributiva-. Asimismo, frente a la imperiosa necesidad de lograr una tributación eficiente, lo cual es recogido de manera implícita en el artículo 77 de nuestra Constitución (1993) -principio de economía en la recaudación-.

## **2.7. A modo de conclusión**

Por consiguiente, el tratamiento diferenciado que ha introducido el inciso c) del artículo 39 y el literal a del numeral 2 del artículo 40 del Código Tributario, no vulnera el derecho a la igualdad de los deudores tributarios por cuanto la medida adoptada es idónea, necesaria y proporcionada con el fin constitucional que se pretende conseguir.

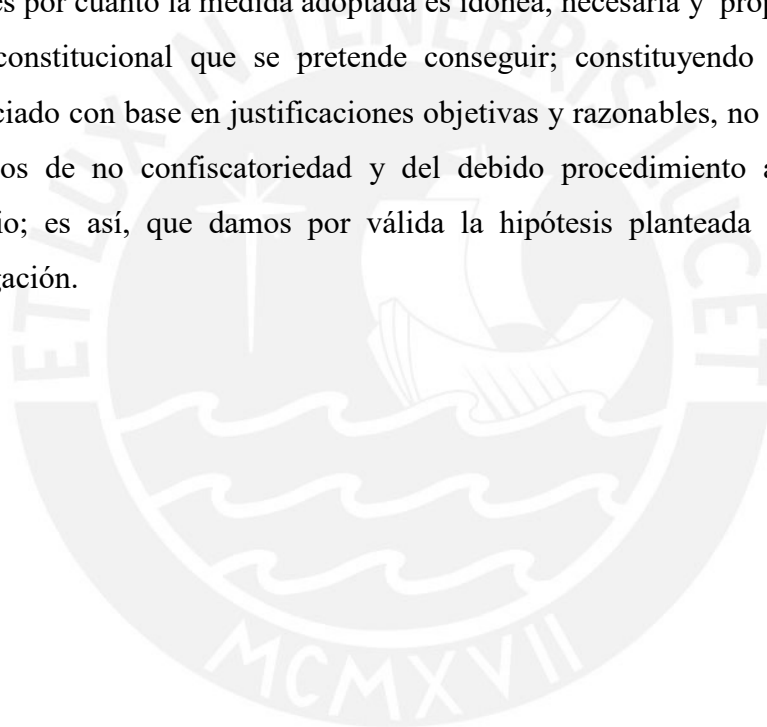
En conclusión, consideramos que las disposiciones contenidas en el inciso c) del artículo 39 y el literal a del numeral 2 del artículo 40 del citado código, que establecen la posibilidad de que la SUNAT pueda compensar de oficio, durante un procedimiento de fiscalización o verificación, deudas tributarias no exigibles con créditos a favor del deudor, constituyen un trato legal diferenciado con base en justificaciones objetivas y razonables; es así, que damos por válida la hipótesis planteada en la presente investigación.

### CAPÍTULO 3: CONCLUSIONES

1. En nuestro sistema jurídico, la potestad tributaria del Estado para extinguir la obligación tributaria y respecto a la determinación tributaria encuentra sus límites en los principios constitucionales y demás preceptos legales que regulan la materia tributaria, tales como: constitucionalidad, legalidad, razonabilidad, proporcionalidad, deber de contribuir, capacidad contributiva, no confiscatoriedad, solidaridad, igualdad, debido procedimiento y economía en la recaudación.
2. El Estado, al momento de diseñar un sistema tributario, debe tener en cuenta, entre otros aspectos, que éste resulte eficiente (disposición adecuada de los recursos) y eficaz (oportunidad y cumplimiento de objetivos) –principio de economía en la recaudación–, permita una reducción de los costos monetarios (costos administrativos directos e indirectos) y no monetarios (efectos psicológicos) del cumplimiento por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria –principio de comodidad– y por último, logre que el sistema tributario sea materializable en la realidad –principio de practicabilidad–.
3. La compensación de oficio de deudas no exigibles efectuada durante un procedimiento de fiscalización y/o verificación, es el resultado de la aplicación del principio de solidaridad, mediante el cual se flexibiliza el mecanismo de compensación para que el Estado pueda recaudar de manera eficiente los tributos y de esta forma cumplir con sus fines.
4. No se vulnera el derecho de defensa del deudor tributario cuando la Administración Tributaria compensa de oficio deudas no exigibles durante un procedimiento de fiscalización y/o verificación, ya que éste puede ejercerse en el transcurso de la fiscalización, así como en la vía contenciosa-tributaria; por tanto, tampoco se transgrede el principio del debido procedimiento administrativo.
5. A pesar de que en la devolución tardía de tributos el valor del dinero en el tiempo se ve retribuido, la compensación de oficio de deudas no exigibles puede ocasionar la restricción o congelamiento de fondos (costo de oportunidad) para el deudor tributario, en caso de que su recurso impugnatorio sea declarado fundado.
6. Aplicando un test de ponderación ante un conflicto entre el deber de contribuir, el principio de solidaridad y el principio del debido procedimiento, y los derechos de

la empresa que pudieran verse afectados ante una compensación de oficio de deudas no exigibles, somos de la opinión de que primarían los intereses del Estado de recaudar los tributos; aunque exista la posibilidad residual de una compensación indebida. En este último caso, se aplicarán los intereses moratorios correspondientes a favor del deudor.

7. El tratamiento diferenciado que ha introducido el inciso c) del artículo 39 y el literal a del numeral 2 del artículo 40 Código Tributario, que establece la posibilidad de que la SUNAT pueda compensar de oficio, durante un procedimiento de fiscalización o verificación, deudas tributarias no exigibles con créditos a favor del deudor tributario, no vulnera el derecho a la igualdad de los deudores por cuanto la medida adoptada es idónea, necesaria y proporcionada con el fin constitucional que se pretende conseguir; constituyendo un trato legal diferenciado con base en justificaciones objetivas y razonables, no vulnerando los principios de no confiscatoriedad y del debido procedimiento administrativo-tributario; es así, que damos por válida la hipótesis planteada en la presente investigación.



## REFERENCIAS

- Adrián Coripuma, J. (2006). Los principios y derechos del debido proceso en algunos casos de amparo en materia constitucional tributaria. En *Jurisprudencia y doctrina constitucional tributaria* (pp. 331-349). Lima: Gaceta jurídica.
- Bernal Pulido, C. (2003). *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales – El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Bravo Cucci, J. (2010). *Fundamentos de Derecho Tributario*. 4a. ed. Lima: Jurista.
- Bravo Cucci, J. (2012). La obligación tributaria como base del derecho procedimental y procesal tributario. En Yacolca Estares, D. (Coord.), *Tratado de derecho procesal tributario* (vol. I, pp. 59-83). Lima: Pacífico.
- Calvo Ortega, R. (1999). *Curso de derecho financiero*. 3a. ed. vol. I. Madrid: Civitas.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Cooperación Alemana (GIZ) y Banco Interamericano de Desarrollo (BID). (mayo de 2015). Modelo del código tributario del CIAT - Un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. doi:<http://dx.doi.org/10.18235/0000007>.
- Código Civil [Código]. (2015). 16a. ed. Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Recuperado de <http://spij.minjus.gob.pe/notificacion/guias/CODIGO-CIVIL.pdf>.
- Código Fiscal de la Federación [Código]. (31 de diciembre de 1981). Modificado. México D.F.: Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. Recuperado de <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Documentos/Federal/pdf/wo56.pdf>.
- Código Tributario. Decreto Ley N° 830 (31 de diciembre de 1978). Modificado. Santiago de Chile: Junta de Gobierno de Chile. Recuperado de <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/dl830.htm>.
- Constitución Política del Perú [Constitución]. (1979). Recuperado de <http://www4.congreso.gob.pe/comisiones/1999/simplificacion/const/1979.htm>.
- Constitución Política del Perú [Constitución]. (1993). Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/tc/private/adjuntos/institucional/normatividad/constitucion.pdf>.
- Decreto Supremo [DS] N° 126-94-EF (29 de setiembre de 1994). Modificado. Reglamento de Notas de Crédito Negociables. En *Normas Legales*. Diario Oficial El Peruano. Lima: Presidencia de la República del Perú.
- Decreto Supremo [DS] N° 085-2007-EF (2 de junio de 2007). Modificado. Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT. En *Normas Legales*, N° 348091. Diario Oficial El Peruano. Lima: Presidencia de la República del Perú.
- De Barros Carvalho, P. (2011). Principios y sobreprincipios en la interpretación del derecho. En Bravo Cucci, J. y Yacolca Estares, D. (Coords.), *Derecho tributario*

– *tópicos contemporáneos. Libro homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho* (pp. 55-75). Lima: Grijley.

- De La Garza, S. F. (2010). *Derecho financiero mexicano*. 28a. ed. México DF: Porrúa.
- Durán Rojo, L. A. (2006). El deber de contribuir en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En *Jurisprudencia y doctrina constitucional tributaria* (pp. 285-295). Lima: Gaceta jurídica.
- Fernandez Fuentes, G. (1997). La compensación tributaria: antecedentes y estado actual. *Cuadernos de Estudios Empresariales*, (7), 99-116. Recuperado de <https://revistas.ucm.es/index.php/CESE/article/viewFile/CESE9797110099A/10392>.
- Ferreiro Lapatza, J. J. (1999). *Curso de derecho financiero español*. 21a. ed. vol. I. Madrid: Marcial Pons.
- Fix Zamudio, H. y Valencia Carmona, S. (2001). *Derecho Constitucional Mexicano y Comparado*. 2a. ed. México DF: Porrúa.
- Gamba Valega, C. (2012). Régimen jurídico de los procedimientos tributarios. En Yacolca Estares, D. (Coord.), *Tratado de derecho procesal tributario* (vol. I, pp. 121-129). Lima: Pacífico.
- García Novoa, C. (2011). La concepción actual de los principios tributarios. En Bravo Cucci, J. y Yacolca Estares, D. (Coords.), *Derecho tributario – tópicos contemporáneos. Libro homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho* (pp. 101-175). Lima: Grijley.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (1987). *Derecho financiero*. 4a. ed. Buenos Aires: Depalma.
- Grellaud Guzmán, G. (1996). Facultades de la Administración en materia de determinación de tributos. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (30), 71-102. Recuperado de [http://www.ipdt.org/editor/docs/03\\_Rev30\\_GGG.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/03_Rev30_GGG.pdf).
- Hernández Bereguel, L. (1993). La compensación en el código tributario peruano vigente. *Revista de derecho Themis*, (26), 95-101. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11098/11612>.
- Kihara Nomura, A. (marzo de 2021). Intereses moratorios ante la vulneración del plazo razonable de la fiscalización. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(70), 551-572.
- Landa Arroyo, C. (2002). El derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional. *Pensamiento constitucional*, 8(8), 445-461. Recuperado de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/3287/3129>.
- Landa Arroyo, C. (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. En *Jurisprudencia y doctrina constitucional tributaria* (pp. 251-263). Lima, Perú: Gaceta jurídica.

- Ley de Procedimientos Fiscales (Ley N° 11.683, texto ordenado en 1998). Decreto 821/98 (20 de julio de 1998). Modificado. Buenos Aires: Presidencia de la República de Argentina. Recuperado de <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>.
- Ley General Tributaria. Ley N° 58/2003 (18 de diciembre de 2003). Modificada. Madrid: Cortes Generales de España. Recuperado de <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2003-23186>.
- Ley Orgánica del Poder Ejecutivo. Ley N° 29158 (20 de diciembre de 2007). Modificada. En *Normas Legales*, N° 360404. Diario Oficial El Peruano. Lima: Congreso de la República del Perú.
- Lopez Freyle, I. (1962). *Principios de derecho tributario*. 2a. ed. Bogotá: Ediciones Lerner.
- Martin Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J., y Casado Ollero, G. (2002). *Curso de derecho financiero y tributario*. 13a. ed. Madrid: Tecnos.
- Martinez Lago, M. Á., y García De La Mora, L. (2009). *Lecciones de derecho financiero y tributario*. 6a. ed. Madrid: Iustel.
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (2012). *Compendio de Derechos Humanos: Tratados internacionales en los que el Perú es parte*. Lima. Recuperado de <https://www.minjus.gob.pe/wp-content/uploads/2014/09/DGDOJ-Compendio-Derechos-Humanos.pdf>.
- Moreano Valdivia, C. (marzo de 2021). La aplicación del principio del plazo razonable en la fiscalización. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*(70), 709-739.
- Neumark, F. (1974). *Principios de la imposición*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). (2013). *La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo*. OECD Publishing. doi:10.1787/9789264207547-es.
- Patón García, G. (2012). *La aplicación del principio de igualdad tributaria por el tribunal constitucional español*. Lima: Instituto de Administración Tributaria y Aduanera – SUNAT.
- Plazas Vega, M. A. (2005). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. 2a. ed. vol. II. Bogotá: Temis.
- Pont Mestres, M. (2006). *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- Resolución de Superintendencia [RS] N° 175-2007/SUNAT (19 de setiembre de 2007). Modificada. Normas para la compensación a solicitud de parte y la compensación de oficio. En *Normas Legales*, N° 353683. Diario Oficial El



Peruano: Lima: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Resolución de Superintendencia [RS] N° 342-2010/SUNAT (31 de diciembre de 2010).  
Modificada. Fijan tasas de interés aplicables a las devoluciones por pagos realizados indebidamente o en exceso por tributos administrados o recaudados por la SUNAT así como por las retenciones y/o percepciones no aplicadas del IGV. En *Normas Legales*, N° 433216. Diario Oficial El Peruano: Lima: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Resolución de Superintendencia [RS] N° 296-2011/SUNAT (31 de diciembre de 2011).  
Modificada. Fijan Tasas de Interés aplicables a las devoluciones por pagos realizados indebidamente o en exceso por tributos administrados o recaudados por la SUNAT así como por las retenciones y/o percepciones no aplicadas del IGV. En *Normas Legales*, N° 458394. Diario Oficial El Peruano: Lima: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Resolución de Superintendencia [RS] N° 066-2020/SUNAT (31 de marzo de 2020).  
Modifican las tasas de interés aplicables a los tributos administrados o recaudados por la SUNAT. En *Normas Legales*, N° 15. Diario Oficial El Peruano: Lima: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Resolución de Superintendencia [RS] N° 044-2021/SUNAT (31 de marzo de 2021).  
Modifican las tasas de interés aplicables a los tributos administrados o recaudados por la SUNAT. En *Normas Legales*, N° 50. Diario Oficial El Peruano: Lima: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

Rodríguez Lobato, R. (1983). *Derecho fiscal*. México DF: Harla.

Rosembuj, T. (2000). *La transacción tributaria, discrecionalidad y actos de consenso*. Barcelona: Atelier.

Rubio Correa, M. A. (2011a). *El test de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano*. Lima: Fondo editorial PUCP.

Rubio Correa, M. A. (2011b). *El Estado peruano según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. 2a. ed. Lima: Fondo editorial PUCP.

Sáinz De Bujanda, F. (1973). *Hacienda y derecho – Estudios de derecho financiero* (vol. VI). Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

Sáinz De Bujanda, F. (1991). *Lecciones de derecho financiero*. 9a. ed. Madrid: Universidad Complutense.

Sanabria Ortiz, R. (1999). *Derecho tributario e ilícitos tributarios*. 4a. ed. Lima: Gráfica Horizonte.

Smith, Adam. (1994). *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, 8a. reimpresión. México: Fondo de Cultura Económica.

Spisso, R. R. (1991). *Derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: Depalma.

- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT]. (1 de agosto de 2006). Informe sobre consulta si corresponde realizar la compensación producto de la verificación y/o fiscalización en las devoluciones solicitadas por percepciones y/o retenciones del IGV. (N° 188-2006-SUNAT/2B0000). Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficios/2006/oficios/i1882006.htm>.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria [SUNAT]. (22 de setiembre de 2015). Respuesta a solicitud de acceso a la información pública (Expediente N° 000-6E8120-2015-666302-1).
- Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General. Decreto Supremo [DS] N° 004-2019-JUS (25 de enero de 2019). En *Normas Legales*, N° 1. Diario Oficial El Peruano. Lima: Presidencia de la República del Perú.
- Texto Único Ordenado del Código Tributario. Decreto Supremo [DS] N° 133-2013-EF (22 de junio de 2013). Modificado. En *Normas Legales* N° 497747. Diario Oficial El Peruano. Lima: Presidencia de la República del Perú.
- Tribunal Constitucional. (11 de noviembre de 2003). Sentencia del expediente [Exp.] N° 0008-2003-AI/TC. Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00008-2003-AI.html>.
- Tribunal Constitucional. (19 de diciembre de 2003). Sentencia del expediente [Exp.] N° 2727-2002-AA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>.
- Tribunal Constitucional. (21 de setiembre de 2004). Sentencia de los expedientes [Exp.] N°s 0004-2004-AI/TC, 0011-2004-AI/TC, 0012-2004-AI/TC, 0013-2004-AI/TC, 0014-2004-AI/TC, 0015-2004-AI/TC, 0016-2004-AI/TC y 0027-2004-AI/TC [acumulados]. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%20Admisibilidad.html>.
- Tribunal Constitucional. (23 de setiembre de 2004). Sentencia del expediente [Exp.] N° 0003-2004-AI/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00003-2004-AI.pdf>.
- Tribunal Constitucional. (30 de setiembre de 2004). Sentencia del expediente [Exp.] N° 1863-2004-AA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01863-2004-AA.pdf>.
- Tribunal Constitucional. (18 de febrero de 2005). Sentencia del expediente [Exp.] N° 2235-2004-AA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02235-2004-AA.pdf>.
- Tribunal Constitucional. (16 de mayo de 2005). Sentencia del expediente [Exp.] N° 00053-2004-PI/TC. Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.pdf>.

- Tribunal Constitucional. (14 de noviembre de 2005). Sentencia del expediente [Exp.] N° 8605-2005-AA/TC. Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/08605-2005-AA%20Aclaracion.pdf>.
- Tribunal Constitucional. (7 de diciembre de 2005). Sentencia del expediente [Exp.] N° 4677-2004-PA/TC. Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/04677-2004-AA.pdf>.
- Tribunal Constitucional. (20 de enero de 2006). Sentencia del expediente N° 2689-2004-AA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/02689-2004-AA.pdf>.
- Tribunal Constitucional. (17 de abril de 2007). Sentencia del expediente [Exp.] N° 06089-2006-AA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>.
- Tribunal Constitucional. (17 de abril de 2007). Sentencia del expediente [Exp.] N° 06626-2006-AA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06626-2006-AA.pdf>.
- Tribunal Constitucional. (16 de mayo de 2007). Sentencia del expediente [Exp.] N° 0002-2006-PI/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00002-2006-AI.pdf>.
- Tribunal Constitucional. (12 de noviembre de 2007). Sentencia del expediente [Exp.] N° 5970-2006-AA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/05970-2006-AA.pdf>.
- Tribunal Constitucional. (11 de mayo de 2009). Sentencia del expediente [Exp.] N° 01387-2009-PA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/01387-2009-AA.pdf>.
- Tribunal Constitucional. (6 de setiembre de 2010). Sentencia de los expedientes [Exp.] N°s 00009-2009-PI/TC, 00015-2009-PI/TC y 00029-2009-PI/TC [acumulados]. Recuperado de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/00009-2009-AI%2000015-2009-AI%2000029-2009-AI.html>.
- Tribunal Constitucional. (30 de octubre de 2018). Sentencia del expediente [Exp.] N° 04532-2013-PA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2018/04532-2013-AA.pdf>.
- Tribunal Constitucional. (31 de diciembre de 2020). Sentencia del expediente [Exp.] N° 02051-2016-PA/TC. Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/02051-2016-AA.pdf>.
- Tribunal Fiscal. (2 de julio de 2002). Resolución [Res.] N° 3559-1-2002 recaída en expediente N°1924-2002. Recuperado de [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2002/1/2002\\_1\\_03559.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/1/2002_1_03559.pdf).
- Tribunal Fiscal. (1 de octubre de 2004). Resolución [Res.] N° 07540-2-2004 recaída en expediente N° 7859-2004. Recuperado de

[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2004/2/2004\\_2\\_07540.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_07540.pdf).

Tribunal Fiscal. (22 de febrero de 2005). Resolución [Res.] N° 01147-1-2005 recaída en expediente N° 5716-2003. Recuperado de [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2005/1/2005\\_1\\_01147.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/1/2005_1_01147.pdf).

Tribunal Fiscal. (14 de agosto de 2012). Resolución [Res.] N° 13408-8-2012 recaída en expediente N° 3186-2010. Recuperado de [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2012/8/2012\\_8\\_13408.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/8/2012_8_13408.pdf).

Tribunal Fiscal. (24 de junio de 2014). Resolución [Res.] N° 07631-3-2014 recaída en expediente N° 13506-2013. Recuperado de [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2014/3/2014\\_3\\_07631.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/3/2014_3_07631.pdf).

Van Horne, J. C., y Wachowicz, J. J. (2010). *Fundamentos de administración financiera*. 13a. ed. México DF: Pearson.

Verdugo Marinkovic, M. (2003). Notas sobre el principio de supremacía constitucional y los decretos supremos de ejecución. *Revista de Estudios Constitucionales*, 1(1), 387-399. Recuperado de <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=82010117>.

Villegas, H. B. (2003). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (Primera reimpresión de la 8a ed.). Buenos Aires, Argentina: Astrea.