



DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

SEBASTIAN RODRIGUEZ, Francis Jean
HUAPAYA GARRIAZO, Pablo José

DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

Editor:

Es una publicación producida por el Instituto Aduanero y Tributario – IAT de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT.
Primera edición digital: enero 2025

Directivos

LOPEZ GONZALES, Gerardo Arturo
Jefe del Instituto Aduanero y Tributario
NAVA TOLENTINO, José Jorge
Gerente de Investigación Académica y Aplicada

Autores

SEBASTIAN RODRIGUEZ, Francis Jean
HUAPAYA GARRIAZO, Pablo José

Diseño y Diagramación

ORÉ SÁNCHEZ, Juan Dalmer

Edición de:

© Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria -SUNAT.
Gerencia de Investigación Aplicada y Académica
Instituto Aduanero y Tributario - I.A.T.
Av. Agustín Gamarra N° 680. Chucuito. Callao. Perú
Página web: <http://iat.sunat.gob.pe>

Depósito Legal: 2024-13032

ISBN N°: 978-612-4205-73-6

Libro electrónico disponible en: <https://repositorio.sunat.gob.pe/handle/SUNAT/239>

Reservados todos los derechos. Este libro o cualquiera de sus partes, no podrá ser reproducido, ni registrado, ni transmitido, ni utilizado en ningún tipo de almacenaje y recuperación (ya sea mecánico, electrónico, fotoquímico, digital informático, fotocopiado, grabación sonora, podcast, escaneado, microfilmado, googleado, video, entre otros) ni por cualquier medio existente o por crearse, sin la autorización previa y por escrito del titular del Copyright.

La SUNAT no se identifica necesariamente con las opiniones, comentarios, recomendaciones, conclusiones u otras expresiones vertidas por los autores; siendo estas de su exclusiva responsabilidad; tampoco son vinculantes ni comprometen los objetivos, programas y acciones de la SUNAT. Del mismo modo, dichas expresiones no constituyen, en ningún aspecto o circunstancia, la posición oficial de la SUNAT, estando prohibido citarlas como tales en cualquier publicación, bajo responsabilidad. Toda cita o mención que se haga del presente documento se debe hacer citando la fuente y respetando la normativa vigente en materia de derechos de autor.

Contenido

Prólogo	3
Introducción	4
1. FUNDAMENTOS DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO	5
1.1 Derecho Tributario y Derecho Constitucional Tributario: concepto, áreas y fuentes	5
1.2 La Potestad Tributaria	8
1.3 Aplicación de la norma tributaria en el tiempo	10
1.4 Interpretación y aplicación de la norma tributaria	13
2. Principios Constitucionales Tributarios – Parte I	15
2.1 Principios constitucionales tributarios	15
2.2 Deberes constitucionales: deber de contribuir.	17
Capacidad contributiva vs. Solidaridad	18
2.3 Principio de legalidad y de reserva de ley tributaria.	19
2.4 Principio de capacidad contributiva	21
3. Principios Constitucionales Tributarios – Parte II	25
3.1 Principio de igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley tributaria.	25
3.2 Principio de no confiscatoriedad	29
3.3 Principio de respeto de los derechos fundamentales.	32
4. Procesos Constitucionales en Materia Tributaria	33
4.1 Procesos constitucionales: de la libertad y orgánicos.	33
4.2 Los fines de los procesos constitucionales	34
4.3 Los principios procesales	35
4.4 Los órganos competentes	37
5. Principios en los Procesos Constitucionales Tributarios	39
5.1 La interpretación de los derechos constitucionales	39
5.2 El control difuso y la interpretación constitucional	40
5.3 La aplicación supletoria e integración	41
6. Procesos Constitucionales en Materia Tributaria	42
6.1 Cuestiones Previas aplicables al Habeas Corpus, Amparo, Habeas Data y Cumplimiento	42
6.2 El Proceso Constitucional de Amparo	53
6.3 El Proceso Constitucional de Hábeas Data	69
6.4 El Proceso Constitucional de Cumplimiento	78
6.5 El Proceso Constitucional de Hábeas Corpus	84
7. Jurisprudencia en Materia Constitucional Tributaria	93
7.1 Jurisprudencia del Tribunal Constitucional	93
7.2 Jurisprudencia del Poder Judicial	102
Sentencias judiciales relevantes de las Salas Especializadas de la Corte Superior de Justicia de Lima	102
Sentencias judiciales relevantes de las Salas de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República	105
Bibliografía	111

Prólogo

El Derecho Constitucional Tributario ocupa un lugar central en la estructura jurídica de cualquier Estado moderno, y este libro es un testimonio del esfuerzo por consolidar su relevancia en el contexto peruano. La obra que el lector tiene en sus manos no solo ofrece un análisis exhaustivo de los principios, normas y procesos que estructuran esta disciplina, sino que también propone una reflexión crítica sobre su evolución y aplicación en la realidad jurídica y fiscal de nuestro país.

La publicación, resultado del esfuerzo conjunto del Instituto Aduanero y Tributario de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), destaca por su rigor académico y sistematicidad. Los autores, han logrado combinar un enfoque teórico con un análisis práctico, ofreciendo un recurso invaluable para profesionales, académicos y estudiantes interesados en el Derecho Constitucional Tributario.

El libro está estructurado en siete secciones, cada una de las cuales aborda aspectos fundamentales de la materia. Desde los conceptos básicos que definen al Derecho Constitucional Tributario y su relación con la Constitución Económica, hasta un profundo análisis de los principios constitucionales que limitan la potestad tributaria, cada capítulo está diseñado para facilitar una comprensión integral del tema.

Una de las mayores contribuciones de esta obra es su tratamiento de la jurisprudencia en materia tributaria, donde se examinan sentencias del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial que han sido determinantes para la configuración del sistema tributario peruano.

El texto también dedica un espacio significativo a los procesos constitucionales en materia tributaria, explicando su función en la defensa de los derechos fundamentales de los contribuyentes y en el control del ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado. Esta sección es particularmente relevante para comprender cómo los mecanismos procesales permiten equilibrar la necesidad de recaudar ingresos públicos con la protección de los derechos individuales.

En un contexto global donde la justicia tributaria y la eficacia de los sistemas fiscales son temas de creciente preocupación, este libro ofrece un aporte significativo para el desarrollo del pensamiento jurídico y la práctica tributaria en el Perú. Además, su énfasis en el marco constitucional y su aplicación a la realidad peruana lo convierte en una herramienta única para quienes buscan comprender y mejorar nuestro sistema tributario.

Esperamos que este libro no solo enriquezca el debate académico y profesional, sino que también inspire nuevas investigaciones que permitan profundizar en el estudio del Derecho Constitucional Tributario.

Gerardo Arturo López Gonzales
Jefe del Instituto Aduanero y Tributario

Introducción

El presente documento está orientado al análisis de los aspectos más relevantes del Derecho Constitucional Tributario. Este trabajo se ha dividido sistémicamente en siete temas: El primer tema está referido a los aspectos centrales del Derecho Constitucional Tributario, que a su vez resulta ser su marco teórico, y que centra la normatividad tributaria en nuestra carta magna. El segundo y tercer tema está referido a los principios constitucionales tributarios, en donde se toca temas vinculados a las características, tipos, jurisprudencia y casuística sobre los diversos principios recogidos en nuestra constitución. El cuarto tema se encuentra referido a los aspectos generales de los procesos constitucionales en materia tributaria.

El quinto tema está referido principios aplicables en los Procesos Constitucionales en materia tributaria. En esta sección se analiza el tratamiento a aplicable al Habeas Corpus, a la Acción de Amparo, Habeas Data y la Acción de Cumplimiento. El sexto tema se refiere a los principales Procesos Constitucionales en materia Tributaria. Analizaremos las distintas cuestiones que se vienen dando en materia tributaria en los procesos constitucionales vinculados en materia tributaria.

El sexto tema se refiere a la jurisprudencia en materia Constitucional Tributaria, recogemos la distinta jurisprudencia publicada por el Tribunal Constitucional sobre las controversias debatidas en materia tributaria.

Este documento busca ayudar a fortalecer los conocimientos que los funcionarios de la SUNAT tienen acerca del “derecho vivo” que es la jurisprudencia un inequívoco y gran desarrollo, principalmente a raíz de actuar de la propia Administración Tributaria en la fiscalización efectiva de los desbalances patrimoniales de funcionarios públicos suscitados durante la década de los noventa en el Perú.

1. FUNDAMENTOS DEL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO

1.1 Derecho Tributario y Derecho Constitucional Tributario: concepto, áreas y fuentes.

1.1.1 Derecho Constitucional Tributario

El Derecho constitucional tributario es entendido como “el conjunto de normas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de competencias tributarias entre distintos estados de poder (nación, provincias, estados) y a la regulación del poder tributario frente a los sometidos en él, dando origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, este último, conocido como el de garantías de los contribuyentes, las cuales representan, desde la perspectiva estatal, limitaciones constitucionales del poder tributario. (García, 1999, pág. 219)

En ese sentido, el Derecho Constitucional Tributario se engloban en dos aspectos:

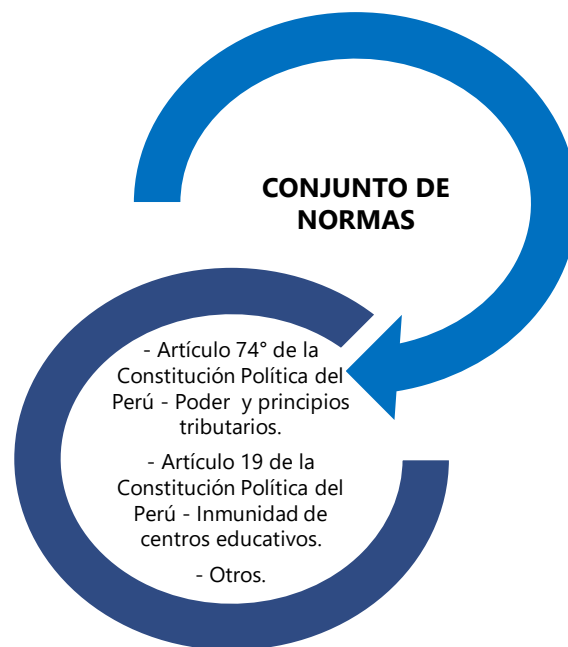
- **En relación con el Derecho como conjunto de normas**, cabe precisar que la Constitución, no solo comprende normas de carácter político, sino que incluye también normas que regulan la estructura y funcionamiento de las actividades económicas, conforme se aprecia en el Título III, de la Constitución, a lo que se denomina Constitución Económica. A su vez, dentro de ella, el conjunto de normas que regulan el régimen tributario, presupuesto, los ingresos y gastos fiscales, como se aprecia en el Capítulo IV, del Título III, de la Constitución se denomina “Constitución Financiera” o “Fiscal”. Asimismo, las normas que regulan específicamente el régimen tributario, se denomina Derecho Constitucional Tributario.

En ese contexto, Spisso (1991) señala que: “El derecho constitucional tributario es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la

parte del derecho Constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en favor del Estado, impuestas coactivamente, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura". (Spisso, 1991, pág. 10)

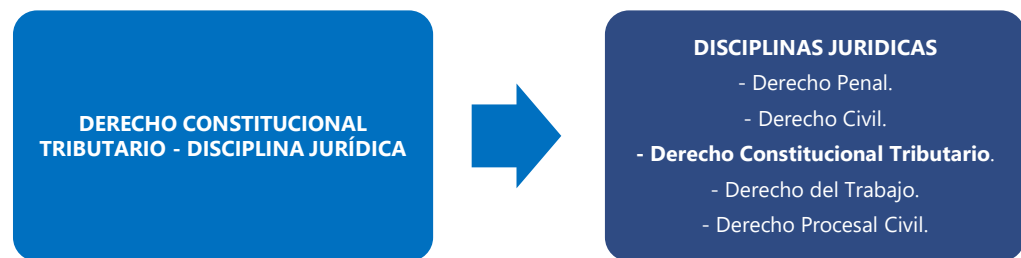
Figura 1

El Derecho Constitucional Tributario como un conjunto de normas



- **En relación con el Derecho como disciplina jurídica,** se denomina Derecho Constitucional Tributario a la disciplina jurídica que estudia las normas constitucionales que regulan el régimen tributario. Comprendiendo fundamentalmente la regulación de la potestad tributaria, su distribución en los distintos niveles de gobierno, y la limitación de dicho poder, la cual es dada por los principios tributarios.

Figura 2
Disciplinas jurídicas



a) La Constitución

Es entendida como el conjunto de principios, normas y reglas que buscan establecer la forma de un Estado de Derecho, asimismo, busca organizar el Estado, delimitándola y estableciendo los poderes que la conforman.

Sin embargo, la Constitución también es una norma jurídica, el cual rige el ordenamiento jurídico de un Estado, conocida también como la Carta Magna, Ley Fundamental, o ley de leyes, ya que no existe norma ordinaria que pueda estar por encima de ella, por tal razón es denominada también como Ley Suprema.

Además, siendo una norma suprema; los poderes públicos están sometidos a ella y la infracción es antijurídica y es declarada inconstitucional por los tribunales constitucionales. La norma constitucional tiene superioridad sobre la legislación, es fuente de toda creación normativa y de todos los actos de su aplicación. (Monroy, 2005, pág. 40)

El Tribunal Constitucional sobre la Constitución señala: "Es la norma fundadora del sistema jurídico y guía del ordenamiento, el cual tiene una naturaleza dual jurídico política, a través de la cual se permite que, bajo la interacción de los contenidos normativo y real, se adecúe las normas constitucionales a contextos sociales determinados." (FJ 3, de la Sentencia pronunciada en el Exp. Nro. 002-2005-AI/TC, del 24/02/2005).

Asimismo, la Constitución es una norma jurídica que busca permanencia en el tiempo, de ahí que no debe ser descriptiva ni detallista, a fin de darle una vocación de permanencia. No obstante, el mundo fáctico suele cambiar por el transcurso del tiempo, lo que obligará al intérprete de la Constitución, que vendría a ser el Tribunal Constitucional adecuar los hechos al contexto normativo de la Constitución, de ahí que se recoge la técnica de "conceptos jurídicos indeterminados" en la estructura de las normas constitucionales. El «Concepto jurídico indeterminado» es el que se usa en una norma para indicar de manera imprecisa un supuesto de hecho, como el caso de «interés público», «interés social»; etc. De esta forma la norma constitucional no requiere de modificaciones constantes, sino de interpretaciones que permitan colocar diversos supuestos de hechos al contenido de la norma constitucional.

Por otro lado, la Constitución surge de la voluntad y soberanía del pueblo, lo que se denomina el “**poder Constituyente**”, integrado por los representantes del pueblo, quienes al crear la Constitución van a dar nacimiento a diversas instituciones como el Jurado Nacional de Elecciones (JNE), el Poder Judicial, el Tribunal Constitucional, el Consejo Nacional de la Magistratura, entre otros, que reciben el nombre de “**poderes constituidos**”.

Figura 3
Estructura del Poder Constituyente



1.2 La Potestad Tributaria

1.2.1 Concepto y fundamento

La potestad tributaria es el poder que tiene el Estado para dictar normas que vinculan a los ciudadanos con el pago de tributos; de este modo, se les exige contribuir con una parte de sus rentas o patrimonio al sostenimiento del gasto público (Kresalja & Ochoa, 2017, pág. 132).

El artículo 74 de la Constitución Política del Perú establece que el Estado, a través de sus tres niveles de gobierno, posee la facultad de crear tributos. Esta atribución incluye, además, la capacidad de modificar tributos ya existentes, otorgar beneficios fiscales, diseñar regímenes especiales para su aplicación y, eventualmente, suprimirlos cuando existan razones de política fiscal u otros motivos debidamente justificados. Esta disposición refleja la flexibilidad del sistema tributario para adaptarse a las necesidades económicas y sociales del país.

El Tribunal Constitucional señala que la potestad tributaria no es un poder que puede ser ejercido de manera discrecional o arbitraria, sino que se encuentra sujeto a una serie de

límites establecidos por el ordenamiento jurídico, sean estos de orden constitucional o legal (Cfr. STC N° 033-2004-AI/TC).

El poder tributario se caracteriza por ser (Zavaleta Alvarez, 2018):

- a) **Abstracto.**- Todo Estado tiene derecho a crear tributos.
- b) **Permanente.**- Es connatural al Estado pues deriva de su soberanía; por tanto, solo puede extinguirse con el Estado mismo.
- c) **Irrenunciable.**- El Estado no puede desprenderse de este atributo.
- d) **Indelegable.**- Delegarlo supondría transferirlo a un tercero de manera transitoria. Por ende, no puede delegarse.

En definitiva, la potestad tributaria constituye un poder inherente al Estado, que le permite crear, modificar o suprimir tributos. Sin embargo, su ejercicio está sujeto a límites establecidos por el ordenamiento jurídico. En particular, debe ajustarse a los principios recogidos en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú, tales como el principio de reserva de ley, el principio de igualdad, la prohibición de confiscatoriedad y el respeto a los derechos fundamentales. Estos principios actúan como garantías esenciales para proteger a los contribuyentes y preservar la legitimidad del sistema tributario.

1.2.2 La distribución de la potestad tributaria

El poder tributario se clasifica tradicionalmente en dos categorías: originario y derivado. El poder tributario originario recae en el Congreso, que posee la facultad de crear, modificar o suprimir cualquier tipo de tributo, incluyendo impuestos, tasas y contribuciones, a través de leyes de alcance nacional. Por otro lado, los Gobiernos Regionales y las Municipalidades ejercen un poder tributario circunscrito a su jurisdicción territorial, mediante la promulgación de ordenanzas. En este caso, su competencia se limita exclusivamente a la creación de contribuciones y tasas, sin incluir los impuestos. Esta delimitación refleja una distribución jerárquica y territorial de la potestad tributaria en el marco del ordenamiento jurídico.

Entre tanto, el Ejecutivo tendría un poder tributario derivado: puede ejercerlo, mediante Decretos Legislativos, siempre que el Congreso le delegue facultades con tal fin. Es importante señalar que la delegación de facultades debe ser precisa en cuanto a la materia sobre la que se va a legislar y en cuanto al plazo durante el cual se puede ejercer tal facultad. Esto responde a que es el Poder Legislativo el titular de la potestad tributaria y la delegación de facultades en este ámbito debe ser excepcional (Guevara Carranza, 2018).

1.2.3 Límites de la potestad tributaria

El ejercicio del poder que tiene el Estado para crear y regular los tributos se encuentra circunscrito a lo informado por los principios rectores del Derecho tributario (límites jurídicos). Tales principios no solo versan sobre cuál debe ser el procedimiento para producir normas tributarias, sino también sobre cómo debe ser diseñado un tributo. Ello supone, ante todo, que se respeten los derechos y el patrimonio del sujeto que asume la carga económica del tributo (Sevillano Chávez, 2020).

Los principios tributarios son, por tanto, una garantía para los contribuyentes; pues su exigencia impide que el Estado puede ejercer su potestad tributaria de modo discrecional o arbitrario (Landa Arroyo, 2006).

1.3 Aplicación de la norma tributaria en el tiempo.

El sistema tributario está conformado por un conjunto de normas jurídicas ordenadas de manera jerárquica. Estas normas reglan hechos o actos de contenido económico que se originan en el dinamismo regulatorio, producto del desarrollo y progreso económico. Ello obliga al legislador a adecuar el marco normativo a las constantes innovaciones que se van sucediendo (Jiménez, 2020, pág. 358). La evolución del derecho positivo obliga a estudiar de qué modo las nuevas leyes deben aplicarse a las relaciones anteriormente establecidas, a sus consecuencias jurídicas y al desarrollo de las relaciones mismas (Fiore, 1927, pág. 120).

Los problemas de aplicación de las normas en el tiempo se presentan cuando una disposición jurídica, o un conjunto de ellas, son modificadas o derogadas por otras que empiezan a regir una vez promulgadas o publicadas (Rubio, 2012, pág. 27). Pensemos, por ejemplo, en una norma tributaria que grava hechos realizados antes de su entrada en vigor; podría atentar contra la esfera jurídico-patrimonial del contribuyente de manera retroactiva, y ello lesionaría el principio de seguridad jurídica (Rodríguez, 1998, pág. 609)¹.

Asimismo, la inobservancia de criterios jurídicos por parte de los operadores del Derecho podría representar una contingencia, pues el Estado podría ser demandado por un inversor extranjero ante fueros arbitrales como el Centro Internacional de Arreglo de Diferencias relativas a Inversiones ("CIADI")².

1.3.1 Formas de aplicación de las normas en el tiempo

a) Aplicación inmediata

La aplicación inmediata de una norma garantiza la seguridad jurídica, pues afecta a los hechos, relaciones y situaciones que ocurren mientras la norma tiene vigencia —esto es, desde que entra en vigor hasta que es derogada o modificada—. Esta modalidad hace prevalecer como principio jurídico general la irretroactividad: las normas nuevas sólo rigen para hechos, relaciones o situaciones presentes o futuras (Robles, 2011, págs. 1-2).

¹ Por ejemplo, en Italia, el Decreto-Ley de mayo de 1994 (convertido en Ley en julio de 1994) suprime el carácter deducible de determinados intereses pasivos en el Impuesto sobre la Renta, con efectos a partir del período impositivo en curso a fecha 8 de diciembre de 1993 (Sentencia de la Corte Costituzionale de 28 de julio de 2004, núm. 285).

² Cfr. Caso EGENOR vs. SUNAT: el CIADI determinó que el Perú, a través de la Administración Tributaria, violó la garantía de estabilidad jurídica afectando a DEI Egenor y DEI Bermuda. Por ello, el Tribunal ordenó al Estado Peruano pagar como indemnización a la parte agraviada la suma de US\$ 18.4 millones más intereses simples (Caso CIADI No. ARB/03/28 del 18 de agosto de 2008).

En ese sentido, no sólo es importante el rango de la norma, sino que además debe regir hacia el futuro, es decir, sobre aquellos hechos que se generan a partir de la vigencia de la norma. Por ello, si se permite la aprobación de normas con efecto retroactivo se generaría incertidumbre respecto a hechos pasados que podrían ser afectados con posterioridad (Rubio, 2012, pág. 50).

En el ordenamiento jurídico nacional, el principio de aplicación inmediata de la norma ostenta rango constitucional, imponiendo su observancia tanto al legislador ordinario como a los operadores del Derecho. No obstante, este principio presenta una particularidad en el ámbito tributario, especialmente respecto de tributos de periodicidad anual. Cuando se producen modificaciones normativas en los últimos días del año fiscal, como el caso emblemático del Impuesto a la Renta cuyo hecho generador se perfecciona el 31 de diciembre, los cambios legislativos publicados en diciembre afectan retroactivamente la totalidad de los resultados económicos obtenidos durante el ejercicio anual. Esto sucede incluso si al inicio de dicho ejercicio regía un marco normativo distinto, generando posibles tensiones con el principio de seguridad jurídica.

En una situación esperada, la norma se aplica a los hechos generadores de obligaciones tributarias nacidas durante su vigencia. Por ejemplo, la Ley N° 29666 (publicada el 20 de febrero de 2011) redujo la alícuota del IGV de 17% a 16% y empezó a ser efectiva desde el 1 de marzo de 2011. Así, la alícuota del 16% se aplicó a las ventas cuyos comprobantes de pago habían sido emitidos por el vendedor a partir del 1 de marzo de 2011 (Ruiz, 2017, pág. 14).

Sin embargo, puede ocurrir que la aplicación inmediata afecte a consecuencias posteriores de hechos anteriores a su promulgación. En estos casos, la norma se aplica a los efectos jurídicos ocurridos luego de su entrada en vigencia, aun cuando provengan de un hecho previo. Por ejemplo, la Resolución de Superintendencia N° 053-2010/SUNAT, publicada el 17 de febrero de 2010, dispuso que la tasa mensual de interés moratorio (TIM) fuese 1,2%. Si un contribuyente omitió el pago del IGV del mes de marzo y lo paga en octubre, pero entre tanto en mayo se reduce la TIM a 1%, el contribuyente pagará el impuesto más los intereses moratorios, calculados en dos periodos (Ruiz, 2017, pág. 34):

- El primero que va desde el vencimiento del plazo legal para el pago del tributo y la fecha de publicación en el diario oficial de la Resolución de SUNAT que disminuye la TIM a 1%.
- El segundo que va desde la publicación de la Resolución que reduce la TIM a 1% hasta la fecha misma del pago.

b) Aplicación retroactiva de la norma tributaria

La aplicación retroactiva de la norma es aquella que se da a los hechos, relaciones y situaciones ocurridos antes de su entrada en vigor (Rubio, 2012, pág. 34). Como señala Villegas, en derecho se entiende que existe retroactividad de una ley cuando su

acción o poder regulador se extiende a hechos sucedidos antes de su vigencia (Villegas, 2002, pág. 241).

Esta modalidad se basa en un principio jurídico en cuya virtud las normas se proyectan hacia el pasado cuando señalan condiciones más favorables o benignas para el sujeto. Es una excepción que la nueva ley se aplique a hechos ya ocurridos y modifique sus consecuencias jurídicas (Reyes, 2013, pág. 58).

En nuestro país, las normas tributarias se rigen por el artículo 109 de la Constitución, las leyes son obligatorias desde el día siguiente de su publicación en el diario oficial, salvo disposición contraria en la propia ley que postergue su vigencia en todo o en parte.

Por lo tanto, cuando se da una norma retroactiva se alteran las condiciones básicas del Estado de Derecho y, en el caso tributario, supondría dejar a los contribuyentes en una situación poco favorable si una decisión económica se tomó atendiendo a un contexto normativo que luego cambia y bajo el cual no se hubiese tomado tal decisión (Villegas H. , 1994).

Sin embargo, en algunos casos, la retroactividad podría no empeorar la situación del contribuyente. En ese caso, la protección de la confianza frente a cambios imprevistos del legislador quedaría a salvo pues éste tendría la facultad de reordenar situaciones jurídicas y ello prevalecería si objetivamente no empeora la situación del contribuyente (Jiménez, 2020, pág. 370).

En esta línea, la STC N° 009-2001-AI/TC declaró inconstitucionales los artículos 38.1 y 39 de la Ley 27153. Se admitió la retroactividad de la ley como un principio preexistente y subsistente. Esta resolución aclaratoria reconoce la aplicación retroactiva de la nueva base imponible y la alícuota del impuesto a la explotación de los juegos de casino y tragamonedas de la Ley 27796 a hechos pasados, configurados durante la vigencia de la Ley 27153. Esto debido a aplicar correctamente el impuesto sobre una base imponible que reconoce deducciones y una alícuota del 12%, que se considera no confiscatoria. En definitiva, se trata de una ley que es más favorable para el contribuyente (Jiménez, 2020, pág. 371).

Cabe mencionar que el artículo 103 de la Constitución señala que una ley desde que entra en vigencia se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. No tiene, por tanto, fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal cuando favorece al reo. Por tanto, si se trata de una norma tributaria que regula delitos tributarios, ésta podría modificar los efectos establecidos en una sentencia, siempre que disminuya o elimine la sanción impuesta.

En el caso de infracciones tributarias, considerando lo dispuesto en la Constitución y en el artículo 230.5 de la Ley 27444, procede la aplicación retroactiva de las normas que reduzcan sanciones administrativas³. Lo contrario no parecería razonable: si la sociedad considera que una conducta debe sancionarse en menor escala, por

³ Sin embargo, el artículo 168 del Código Tributario, no procede aplicar el principio de retroactividad benigna para determinar y sancionar infracciones aduaneras de naturaleza tributaria.

revelar un menor perjuicio para el fisco, no cabría que a determinados sujetos se les aplique la sanción anterior. Además, sostener que la retroactividad benigna se aplica al ámbito penal pero no al ámbito administrativo sancionador no es coherente (Gamba, 2003, págs. 19-25)

c) Aplicación ultra activa de la norma tributaria

Cuando cesa la existencia jurídica de una norma —sea por derogación, llegada del término final o anulación—, ésta resulta, en principio, inaplicable a los hechos ocurridos con posterioridad. El cese de juridicidad supone que la norma pierde su aplicabilidad directa o interna. No obstante, en algunos casos, puede seguir siendo aplicable o eficaz; esto ocurre cuando tiene una aplicación ultractiva y produce efectos jurídicos después de su derogación por remisión expresa o implícita de otra norma (Macho Pérez, 2005, pág. 175).

Se trata de una aplicación extraordinaria y atípica de la norma. Pues, luego que la norma ha sido derogada o modificada de manera expresa o tácita —esto es, que ha terminado su aplicación inmediata— (Rubio, 2012, pág. 32), sus efectos se extienden a hechos o circunstancias ocurridos después de su derogación o cese de vigencia (Villegas, 2002, pág. 241).

Un ejemplo de las normas ultractivas lo tenemos en los denominados contratos-ley, mediante los cuales el Estado puede establecer garantías y otorgar seguridades fiscales que no pueden ser modificados legislativamente. Esto ocurre también cuando una norma es declarada inconstitucional. Una norma derogada puede ser sometida a un juicio de validez, pues existen dos supuestos en los que procede una demanda de inconstitucionalidad: a) cuando la norma continúa desplegando sus efectos; y, b) cuando, a pesar de ya no surtir efectos, la sentencia puede alcanzar a los efectos que la norma cumplió en el pasado, si trataba sobre materia penal o tributaria (artículo 83 del Código Procesal Constitucional). En este último caso, las leyes derogadas surten efectos ultractivos.

1.4 Interpretación y aplicación de la norma tributaria.

La labor de interpretación de las normas tributarias, como cualquier otra norma jurídica, consiste en determinar su correcto sentido y alcance. Ello implica recurrir a los diversos métodos de interpretación aceptados por el Derecho para identificar el sentido original de las normas dado por el legislador, excluyendo cualquier intento de creación normativa (Araoz Villena, 2006).

Lo anterior es reconocido en la Norma VIII del Código Tributario, actualmente vigente, la cual señala lo siguiente:

“Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho. En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones

tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo."

Es evidente que el legislador permite la utilización de todos los métodos de interpretación reconocidos en el ámbito jurídico general. Sin embargo, en el caso específico de las normas tributarias, se establece un enfoque particular: el intérprete debe considerar los límites explícitos e implícitos que la Constitución impone. Este mandato asegura que la interpretación de las disposiciones tributarias no trascienda los principios fundamentales y garantías que estructuran el orden constitucional, protegiendo tanto los derechos de los contribuyentes como la integridad del sistema tributario.

El segundo párrafo de la Norma VIII establece dos restricciones fundamentales para la interpretación de la ley tributaria. En primer lugar, se prohíbe la creación de tributos mediante interpretación, lo que excluye la posibilidad de una interpretación extensiva. En segundo lugar, se limita la aplicación de las normas exclusivamente a los casos que estas regulan, descartando tanto la integración normativa como el uso de la analogía. En consecuencia, aunque dos casos sean similares o dos sujetos se encuentren en circunstancias equivalentes, no es posible extender la aplicación de una norma tributaria diseñada para un supuesto específico.

Existen dos controversias relevantes que surgieron en relación con la interpretación de las normas tributarias, las cuales se detallan a continuación. Antes de que la Norma VIII fuera modificada por la Ley 26663, se debatió la viabilidad de emplear la interpretación económica de las normas como una estrategia para combatir la elusión fiscal. Sin embargo, tras un análisis constitucional, se concluyó que dicha práctica vulneraba el principio de reserva de ley, la libertad de contratación y el principio de seguridad jurídica. Se proscribió, por tanto, utilizar mecanismos de interpretación sobre la base de criterios económicos y bajo métodos subjetivos, exclusivamente (García Novoa, 2006).

Otra controversia importante se centra en la interpretación de términos no definidos expresamente en la normativa tributaria. Un caso ilustrativo es el concepto de "devengo". Surge la interrogante de si sería apropiado recurrir a la contabilidad para delimitar su contenido. En este ámbito, existen diversas posturas doctrinales. No obstante, es común que las normas internacionales de contabilidad sirvan de referencia para precisar ciertos conceptos, como "activo", "depreciación" o "inventario". Sin embargo, debe subrayarse que, cuando se trata de términos que configuran elementos esenciales del hecho imponible, su definición debe ser establecida exclusivamente por ley, en estricta observancia del principio de reserva de ley tributaria.

Esto ocurrió con el concepto de devengo, ya que, antes de 2019, la Ley del Impuesto a la Renta no proporcionaba una definición específica, dejando que su contenido fuera desarrollado por la jurisprudencia, la doctrina e incluso la NIC 18. Sin embargo, las normas contables introdujeron modificaciones en los requisitos para el reconocimiento de ingresos y gastos, lo que podía entrar en conflicto con ciertos principios tributarios. En particular, la NIIF 15 exigía el uso de estimaciones, lo que podía comprometer la certeza en su aplicación. Frente a esta situación, el legislador optó por definir el devengo en la Ley del Impuesto a la Renta, apartándose de las disposiciones de las normas contables, con el objetivo de prevenir conflictos con los principios constitucionales en materia tributaria.

2. Principios Constitucionales Tributarios – Parte I

2.1 Principios constitucionales tributarios

Podemos afirmar que los principios tributarios son límites constitucionales al poder tributario. En efecto, según el artículo 74 de la Constitución, el ejercicio del poder tributario no es irrestricto, absoluto e ilimitado, sino todo lo contrario, la Constitución ha establecido los límites o restricciones al ejercicio de la potestad tributaria, mediante la aplicación de los principios tributarios, los cuales van a actuar como si fuera un corsé a fin de que el ejercicio del poder tributario no se desborde en actos arbitrarios.

Lo manifestado se confirma con los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, en ese sentido, con relación a la función que cumplen los principios tributarios, en el fundamento de la Sentencia del expediente 02724-2007-PA/TC, se señala lo siguiente:

“La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente válido; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede afirmar 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 en que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74° de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas e interdicción de la confiscatoriedad”.

Sobre la sentencia citada, queda claro que los principios tributarios tienen una doble función, por un lado, estos principios constitucionales son verdaderos “límites a la potestad tributaria”, y, por otro lado, “sirven de garantía” para las personas frente al abuso en que pueda incurrir el estado en el ejercicio de la potestad tributaria.

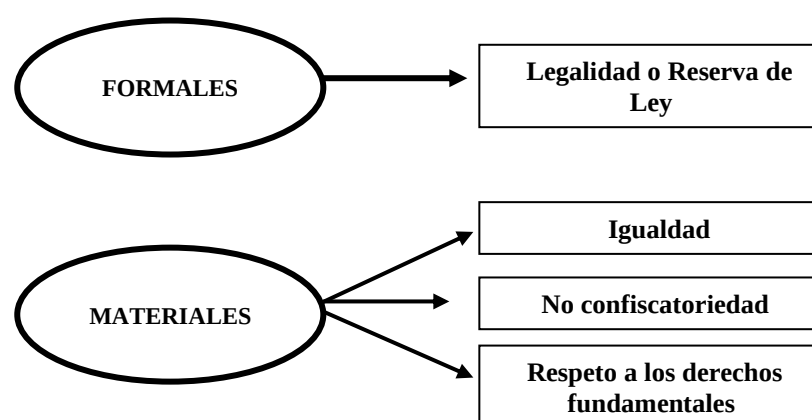
Según el artículo 74, de la Constitución, los principios regulados expresamente son el principio de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y el respeto a los derechos fundamentales.

2.1.1 Clases

Pueden ser de tipo formales o materiales.

- Los principios formales, son aquellos que garantizan la utilización que debe hacer el Estado del instrumento normativo adecuado para la creación de los tributos. En este tipo de principios se encuentran el principio de legalidad o reserva de ley.
- Los principios materiales, son aquellos que tienen que ver con la justicia o equidad. En este tipo de principios se encuentran los de igualdad, no confiscatoriedad y respecto a los derechos fundamentales de la persona.

Figura 4
Clases de principios tributarios



Los principios constitucionales tributarios constituyen conceptos jurídicos indeterminados, ya que su contenido no ha sido delimitado por la Constitución, siendo el Tribunal Constitucional,

como máximo intérprete de la Constitución, quien debe dar contenido y alcance a dichos principios.

- Los principios consagrados en la Constitución poseen una eficacia primordialmente derogatoria, prevaleciendo sobre cualquier legislación que los contradiga.
- Estos principios deben ser empleados como criterios fundamentales para evaluar la constitucionalidad de las acciones legislativas positivas.

2.2 Deberes constitucionales: deber de contribuir.

El “*deber de contribuir*” no ha sido recogido expresamente en la Constitución vigente, sin embargo, el Tribunal Constitucional ha manifestado vía interpretación que deriva del “*principio de solidaridad*”, contenido implícitamente en el artículo 43, de la Constitución, referida al Estado Social y Democrático de Derecho. De acuerdo a nuestro máximo intérprete de la Constitución, el principio de solidaridad está comprendido en el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho y conlleva el cumplimiento de un conjunto de deberes, entre los cuales se encuentra el “*deber de contribuir*”.

El primer antecedente de la justicia constitucional lo encontramos en la Sentencia pronunciada en el Exp. Nro. 0004-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional señaló refiriéndose al Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF) que *“como todo tributo, le es implícita el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula y reconoce al Estado Peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43) de la Constitución”*

Por tanto, el “*deber de contribuir*” no solo implica el deber de pagar los tributos, sino también el deber de colaborar, es decir, cumplir con una serie de obligaciones formales, las cuales puede recaer en el contribuyente o en terceros, entre los que está la obligación de retener. Por tanto, el “*deber de colaboración*” es una forma de expresión del “*deber de contribuir*”, así lo ha establecido el Tribunal Constitucional en varias sentencias, como en la Sentencia recaída en el Expediente Nro. 0002-2006-PI/TC, referida a la responsabilidad de los agentes de retención o percepción, señalando que 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 adopta a las necesidades sociales, pues a través de ésta el estado logrará sus fines, 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".

Capacidad contributiva vs. Solidaridad

El deber de contribuir tiene su sustento en el principio de solidaridad, sin embargo, debe existir un equilibrio con el principio de capacidad contributiva. Se requiere ponderar ambos principios, por lo que suele existir conflicto en ellos. Según pronunciamiento del Tribunal Constitucional, se viene privilegiando el principio de solidaridad frente al de capacidad contributiva.

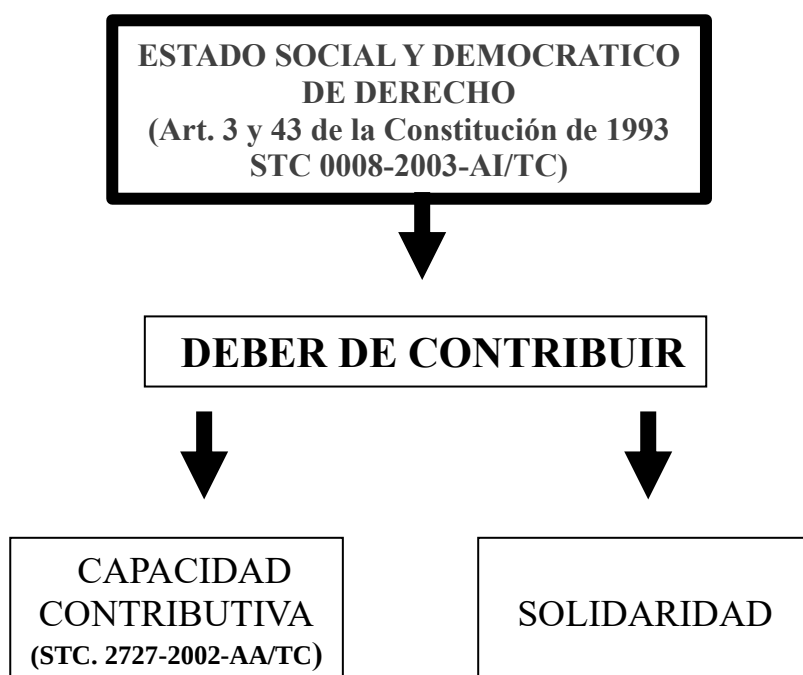
En la Sentencia pronunciada en el Exp. Nro. 2727-2002-AA/TC, del 19/12/2003, se privilegió la capacidad contributiva al manifestar respecto al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN), que la imposición que se realice debe siempre sustentarse en una manifestación de capacidad contributiva. A lo que habría que agregar que la capacidad contributiva se expresa fácticamente en ingresos, patrimonio o gastos, que son signos en que se manifiesta la riqueza.

Por otro lado, en sentencias mayoritarias, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado respecto al "*deber de contribuir*", privilegiando el principio de solidaridad, como es el caso de las sentencias recaídas en los siguientes expedientes:

- Nro. 0053-2004-AI/TC (Referido al principio de solidaridad en la determinación de los arbitrios);
- Nro. 0004-2004-AI/TC (En el caso del ITF y la Bancarización, Se invoca al Principio de solidaridad para defender la adopción de medidas con finalidad antielusoria.);
- Nro. 06089-2206-PA/TC – 03769-2010-PA/TC, (En caso de Percepciones del IGV, y del Régimen de Deducciones, se invoca al Principio de solidaridad para establecer obligaciones de colaboración de terceros para combatir la evasión.);
- y
- Nro. 03797-2006-PA/TC (En caso del ITAN se invoca al Principio de solidaridad para justificar su aplicación.)

De lo que se colige que en cada caso concreto se deberá ponderar si se privilegia el principio de capacidad contributiva o el de solidaridad, ponderación que deberá efectuar el Tribunal Constitucional en concordancia con los principios y valores de la Constitución que consagra el modelo de Estado Social y Democrático de Derecho.

Figura 5
Clases de principios tributarios



2.3 Principio de legalidad y de reserva de ley tributaria.

2.3.1 Concepto y fundamento

El artículo 74 de la Constitución Política del Perú señala que “los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo. Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuyentes y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley”.

La interpretación del párrafo citado pone de manifiesto una confusión recurrente entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, conceptos fundamentales, pero frecuentemente mal comprendidos en el ámbito jurídico. A continuación, se procederá a desarrollar cada uno de ellos, con el propósito de clarificar sus diferencias y destacar su relevancia en el ordenamiento tributario.

2.3.2 Diferencia entre principio de legalidad y reserva de ley

Lo primero que cabe decir es que ambos principios son aplicables a diversas ramas del Derecho. En términos generales, se entiende por principio de legalidad la vinculación positiva

del funcionario a la norma; y, por principio de reserva de ley la exigencia que determinadas materias sean reguladas por una norma con rango de ley; es decir, supone que las personas que ejercen los poderes del Estado, que ostentan potestad tributaria, deben hacerlo de acuerdo a lo establecido en la Constitución, las leyes y todas las normas aplicables (Landa Arroyo, 2006).

Sin embargo, el principio de reserva de ley supone, en cambio, que el ámbito de creación, modificación, derogación o exoneración —entre otros— de tributos solo puede modificarse mediante una ley⁴ (Landa Arroyo, 2006).

El Tribunal Constitucional refiere que el principio de legalidad, en sentido general, exige la subordinación de todos los poderes públicos a las leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercerlos; su observancia está sometida a un control de legitimidad por jueces independientes (cfr. STC N° 2689-2004-AA/TC). También establece una clara distinción con el principio de reserva de ley, el cual supone una determinación constitucional que impone la regulación de ciertas materias por ley (cfr. STC N° 0042-2004-AI).

La reserva de ley es, así, una garantía formal de la potestad tributaria del Estado en cuanto a la producción de normas; ello se completa con las llamadas garantías materiales (i.e. capacidad contributiva, generalidad, igualdad, proporcionalidad, no confiscatoriedad, etc.), que son un límite al contenido de la norma tributaria (Paredes Montoya, 2010).

Por otro lado, hay que señalar que el principio de legalidad tiene los siguientes alcances frente a la norma tributaria (Romero-Molina, Grass-Suarez, & Garcia Caicedo, 2013).

- a) La norma tributaria rige igual para todos los tributos tales como impuestos, contribuciones y tasas.
- b) No se puede crear una norma tributaria con efectos retroactivos, ya que le generaría inseguridad jurídica al contribuyente.

Por ende, este principio limita la potestad para crear y regular tributos en el sentido que la misma sólo puede, en principio, ser ejercida por el Poder Legislativo, salvo delegación de facultades al Poder Ejecutivo. No obstante, en algunos casos, por razones diversas (conocimientos técnicos especializados, celeridad normativa, etc.) se podría justificar que el principio de reserva de ley sea “flexible” y que ciertos aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria sean establecidos por una norma que no tiene rango de ley, como sucede con los aranceles (Guadalupe Báscones & Castle San Marín, 2006).

En síntesis, el principio de reserva de ley establece que una norma con rango legal debe definir y estructurar los elementos esenciales de un tributo, tales como el hecho imponible, los sujetos pasivo y activo, la base imponible y la alícuota. No obstante, este principio presenta cierta flexibilidad en materia tributaria, permitiendo que aspectos específicos sean regulados mediante reglamentos, siempre que los parámetros generales hayan sido establecidos

⁴ Recordemos el aforismo *nullum tributum sine lege*; esto es, no hay tributo sin ley que lo establezca.

previamente en la ley. Por su parte, el principio de legalidad garantiza que la potestad de crear, modificar o suprimir tributos recaiga exclusivamente en los órganos legislativos, o en quienes actúen por delegación expresa de estos, asegurando así la legitimidad y transparencia en la regulación tributaria.

2.3.3. Criterios jurisprudenciales

A continuación, se presentan dos pronunciamientos del Tribunal Constitucional que evidencian casos de transgresión al principio de reserva de ley, reafirmando la importancia de este principio como garantía del adecuado ejercicio de la potestad tributaria.

- **STC Exp. 01551-2005-AA/TC - Principio de Reserva de Ley**

En este caso el Tribunal Constitucional entiende que se ha vulnerado el principio de reserva de ley pues se ha establecido la alícuota del impuesto por decreto supremo (norma infra legal), no por una ley. Señala que este principio tributario tiene su origen histórico en el aforismo "*no taxation without representation*", y, ello exige que los tributos —esto es, sus aspectos esenciales— sean establecidos por los representantes de quienes van a contribuir. Actúa, así como una cláusula de salvaguarda frente a la posible arbitrariedad del Poder Ejecutivo en materia impositiva.

- **STC Exp. 1746-2003-AA/TC - Creación ex novo de un tributo**

En este caso el Tribunal Constitucional deja claro que no está cuestionando el aumento de la alícuota, sino la creación de un nuevo hecho generador del impuesto. Los productos que importaba la demandante (tabaco para pipa, entre otros) no estaban gravados con el ISC hasta la aparición del Decreto Supremo N° 128-2001-EF. Por tanto, añadir un producto que no estaba en la Ley y establecer su base imponible son aspectos esenciales del tributo que deben estar protegidos por el principio de reserva de ley.

Del mismo modo, la demandante se ha visto obligada a garantizar su obligación tributaria mediante cartas fianza. En este contexto, el Tribunal Constitucional considera que dicha situación vulnera el principio de legalidad.

2.4 Principio de capacidad contributiva

2.4.1 Concepto y fundamento

Como se expuso en la lección anterior, la justificación y legitimación de un sistema tributario radican principalmente en la necesidad de recaudar recursos para atender las demandas públicas. No obstante, esta finalidad no implica que la exigencia en el pago de tributos pueda ser ilimitada. En consecuencia, el tributo, particularmente en lo que respecta a sus

elementos cuantitativos, como la base imponible y la alícuota, debe establecerse conforme a los parámetros que exige el principio de capacidad contributiva.

La capacidad contributiva es la aptitud de una persona de ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias. De una parte, legitima el poder tributario, en específico, como fundamento o presupuesto material para la creación de tributos; y por otro lado, limita el poder tributario, pues impide la creación de tributos que excedan la capacidad económica de los contribuyentes (Tarsitano, 2014).

Si este principio es presupuesto y límite para la tributación, el legislador debe configurar el hecho imponible de cada tributo sobre la base de una manifestación de riqueza que revele la existencia de una capacidad económica —sea renta, consumo o patrimonio— (Huapaya, Llaque, Mares, Ruiz, & Sebastian, 2023). De no ser así, podría cuestionarse la legitimidad del tributo.

La doctrina moderna afirma que el alcance de este principio se amplía en su interacción con otros principios constitucionales, como el de igualdad, generalidad, progresividad (Huapaya, Llaque, Mares, Ruiz, & Sebastian, 2023). Por ello, su aplicación no sólo proscribire la vigencia de tributos que desconozcan una manifestación de riqueza, sino que también debe tener en cuenta lo siguiente (Villegas B., 2001, pág. 199):

- Todos los que tengan capacidad contributiva deben tributar; solo podría excluirse a quien no tenga recursos suficientes (ello viene determinado por el “mínimo exento” en el caso del Impuesto a la Renta, por ejemplo).
- El sistema tributario debe estructurarse de tal modo que quienes tengan una mayor capacidad económica contribuyan más con el Estado.
- No debe considerarse en la construcción de un tributo aspectos —como el hecho imponible o la base imponible— que no reflejen una real capacidad contributiva.
- Un tributo, o la suma de ellos, que recaiga sobre un contribuyente no debe exceder un umbral razonable; de lo contrario podría resultar confiscatorio o lesivo al derecho de propiedad.

Lo señalado confirma que el principio de capacidad contributiva es un pilar esencial en materia tributaria, ya que legitima la creación de tributos al exigir una relación directa entre la contribución a las necesidades públicas y la capacidad económica de quienes deben asumirla. Además, este principio actúa como un límite, ya sea de manera individual o en conjunto con otros principios, en el diseño y la aplicación de los tributos.

Si bien la Constitución Peruana no lo recoge de modo explícito, el Tribunal Constitucional ha apelado en más de una ocasión a este principio. Pues al ser un principio basado en la dignidad del hombre y el Estado Democrático de derecho, se integra a la Constitución según lo señalado en el artículo 3 de la Constitución; y, además, al ser un principio que sirve como base para la actuación de otros principios (i.e. legalidad, igualdad, no confiscatoriedad), ha sido reconocido en la STC N° 0033-2004-AI/TC (Fernandez Cartagena, 2006, pág. 173).

2.4.2 Medición de la capacidad contributiva

La capacidad contributiva, ante todo, es una característica personal vinculada a la riqueza disponible del contribuyente. Sin embargo, no debe confundirse con la capacidad económica, ya que solo puede contribuir al gasto público quien haya satisfecho previamente sus necesidades básicas personales y familiares.

Asimismo, los tributos no deben ser confiscatorios, es decir, su pago no debe implicar un perjuicio o deterioro de la fuente generadora de la riqueza gravada. Esta distinción refuerza la diferencia conceptual entre capacidad económica y capacidad contributiva.

Por otro lado, la capacidad contributiva no se manifiesta de manera única o uniforme. Se refleja a través de diversos hechos imponible, como la renta, el consumo o el patrimonio, aunque ninguno de ellos, por sí solo, evidencia la totalidad de dicha capacidad. Por esta razón, un sistema tributario se estructura considerando diferentes tipos de impuestos, como se analizará a continuación:

- a) Los impuestos sobre la renta gravan la más genuina manifestación de riqueza que es la ganancia o utilidad, que se afecta justamente cuando es obtenida por el contribuyente. Nos referimos, siempre, a una renta neta, actual y disponible.
- b) Los impuestos sobre el patrimonio afectan una riqueza "estática", es por ello que son objeto de críticas por cierto sector de la doctrina. Se entiende que un impuesto periódico de este tipo podría agotar la fuente de riqueza tarde o temprano. Es por ello que cuando se admite suele tenerse en cuenta lo siguiente: i) carácter temporal; ii) tasas bajas; y, iii) afectar un patrimonio significativo (i.e. inmuebles, vehículos), cuya posesión pueda representar realmente una diferencia a efectos contributivos entre quien la tiene o no.
- c) Los impuestos sobre el consumo pueden considerarse, en cierto modo, el mejor índice de capacidad contributiva: el gasto representa los beneficios que una persona obtiene del resto de la sociedad; mientras que la renta es el valor de lo que uno aporta a la colectividad. Tal afirmación podría ser válida si se tratase de un impuesto general sobre el gasto en un periodo de tiempo (por ejemplo, un año). Sin embargo, lo que tenemos son impuestos que gravan separadamente cada gasto, de modo que estamos ante un impuesto proporcional al consumo, no progresivo. Aún más, podríamos decir que es regresivo, en tanto que las personas que menos tienen resultan siendo más afectadas que las que más tienen; y es que la propensión marginal al consumo es decreciente.

Un tema adicional, ampliamente debatido en la doctrina, es si el principio de capacidad contributiva resulta aplicable también a las tasas y contribuciones. Las tasas se fundamentan en el principio de provocación de costes, ya que su cobro se justifica en la medida en que el individuo genera un gasto a la Administración, el cual se traduce en un beneficio directo para él, operando como una especie de "retribución". Por su parte, las contribuciones se basan en el principio del beneficio, al ser exigibles a aquellos individuos que, de manera real o potencial, se verán favorecidos por un servicio u obra públicos.

Sin embargo, podría argumentarse que el cobro de cualquier tributo —ya sea impuesto, tasa o contribución— parte del presupuesto de la capacidad contributiva. Esto se refleja en las exoneraciones o tratamientos especiales que suelen otorgarse en casos específicos tanto

para tasas como para contribuciones, reconociendo implícitamente la importancia de este principio en su aplicación.

2.4.3 Criterios jurisprudenciales

El Tribunal Constitucional ha reconocido que el principio de capacidad contributiva se encuentra implícito en la Constitución. Ello en virtud del nexo indisoluble que debe existir entre capacidad contributiva y hecho imponible: todo tributo debe guardar una relación directa con la riqueza de los sujetos obligados (STC Exp. No. 2727-2002-AA/TC).

Asimismo, recoge la distinción que una parte de la doctrina hace entre capacidad contributiva y capacidad económica. Se trata de categorías diferentes, pues la primera se determina a partir de una manifestación de riqueza que es observada por el legislador y que luego de ser evaluada se configura como hecho imponible (STC Exp. 033-2004-AI/TC).

Al respecto, el Exp. 00053-2004-PI/TC plantea una demanda de inconstitucionalidad contra diversas ordenanzas municipales que regulan el régimen de arbitrios, por considerar que dichas normas vulneraban el principio de capacidad contributiva. Este caso motivó que el Tribunal Constitucional analizara si dicho principio resultaba aplicable a cualquier tipo de tributo.

El Tribunal Constitucional resolvió que en el caso de los impuestos este principio se desprende del propio hecho generador; sin embargo, en el caso de las tasas y contribuciones no es así, pues la motivación de pago no se fundamenta en la constatación de una determinada capacidad contributiva sino en la prestación de un servicio público divisible.

Esto no implica que el principio de capacidad contributiva sea inaplicable a las tasas y contribuciones, sino que su aplicación dependerá del caso concreto y de la naturaleza particular de cada servicio. Por ejemplo, en zonas con altos índices de delincuencia, podría habitar una población con recursos limitados, incapaz de asumir el pago de arbitrios si estos se determinan exclusivamente en función del costo del servicio de vigilancia efectivamente prestado. En tales situaciones, es fundamental que el principio de capacidad contributiva se utilice como un criterio para distribuir los costos, con el fin de promover una mayor equidad en la carga tributaria.

3. Principios Constitucionales Tributarios – Parte II

3.1 Principio de igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley tributaria.

3.1.1 Concepto y fundamento

El principio de igualdad exige que la carga tributaria se aplique de forma simétrica y equitativa a quienes se encuentran en una misma situación económica; y, en forma asimétrica o desigual, a quienes están en una situación económica diferente⁵ (Mendoza Pérez, 2014).

La distribución de la carga tributaria, en primer lugar, debe realizarse de manera equitativa entre los contribuyentes. No obstante, aunque todos deben aportar conforme a su capacidad contributiva, existen excepciones que pueden materializarse a través de exoneraciones, inafectaciones u otros beneficios fiscales, dependiendo de las circunstancias particulares y las políticas tributarias aplicables.

Podría decirse que el principio de igualdad se traduce en forma de capacidad contributiva: las situaciones económicamente iguales deben tratarse de la misma manera, pues la capacidad de contribuir que se pone relieve es semejante. Sin embargo, pueden existir excepciones no arbitrarias debido a un criterio amparado por el ordenamiento jurídico —sea de cualquier rama jurídica— (Queralt, Lozano Serrano, & Poveda blanco, 2011).

Por ello, el principio de igualdad en materia tributaria constituye un mandato constitucional que obliga al legislador a gravar por igual todas las manifestaciones de riqueza que se muestren como similares (Gamba Valega, 2009). En este sentido, el FJ N° 11 de la sentencia recaída en el Exp. N° 0016-2002-AI/TC anota que el derecho a la igualdad consignado en la Constitución no significa —siempre y en todos los casos— un trato legal uniforme hacia los

⁵ La igualdad como medida de la obligación significa que cada uno debe contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica.

ciudadanos, sino tratar "igual a los que son iguales y distinto a los que son distintos". Por su parte, el FJ N° 20 de la sentencia N° 00009-2007-PI/TC señala que la igualdad se vulnera cuando el trato desigual carece de una justificación objetiva y razonable.

3.1.2 Dimensiones del principio de igualdad

La Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Exp. N° 5970-2006-PA/TC distingue dos facetas del principio de igualdad:

a) Igualdad ante la ley

Supone que no puede otorgarse privilegios personales en materia tributaria, pues todos son iguales ante la Administración; lo contrario entrañaría un trato discriminatorio.

b) Igualdad en la ley (generalidad)

Supone que los tributos deben aplicarse a todos los que cumplan con la hipótesis de incidencia descrita en la norma; es decir, a todos los que realizan el hecho generador. Por ello, algunos lo llaman principio de generalidad.

Cabe señalar que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos iguales y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes tiene que fundamentarlo de manera suficiente y razonable.

¿Todo trato desigual está prohibido?

No. Un sistema tributario puede prever un trato impositivo diferenciado, siempre que ello responda a diferencias sustantivas y verificables entre los contribuyentes (i.e. ingresos, consumo o patrimonio), sustentadas en aspectos objetivos y razonables (Torres Morales, 2007-2008).

El principio de igualdad no excluye un tratamiento desigual sino un tratamiento diferenciado carente de fundamento válido. Esto último configuraría un trato "discriminatorio", no permitido por la Constitución.

En la Sentencia del Tribunal Constitucional correspondiente al Exp. N.º 0048-2004-PI/TC, se establecen dos categorías jurídico-constitucionales: diferenciación y discriminación. La diferenciación, en principio, es constitucionalmente válida, ya que no toda desigualdad en el trato es discriminatoria. Si la desigualdad se basa en razones objetivas y justificadas, se considera una diferenciación legítima. Por el contrario, cuando la desigualdad carece de razonabilidad o proporcionalidad, se configura como una discriminación, lo que implica una desigualdad de trato que no es aceptada desde el punto de vista constitucional.

En conclusión, el principio de igualdad se refleja en un trato equivalente para quienes se encuentren en condiciones idénticas o similares, permitiendo un trato diferenciado únicamente cuando existan circunstancias objetivas que lo justifiquen. Además, la medida adoptada para establecer dicha distinción debe ser razonable y proporcional. La falta de observancia de estos criterios puede dar lugar a una medida claramente discriminatoria.

3.1.3 Principios tributarios relacionados al principio de igualdad

a) Principio de igualdad y capacidad contributiva

El principio de igualdad es “puramente formal y abstracto”, pues se limita a afirmar que debe tratarse por igual situaciones iguales; sin embargo, no brinda un criterio que determine cuándo dos situaciones son iguales o desiguales. Por ello, la capacidad contributiva hace sus veces y permite concretar la aplicación del principio de igualdad. Esto obliga a definir aquélla en un grado suficiente que permita la eficacia de este principio (Palao Taboada, 2005, pág. 20).

La STC N° 00001-2004-AI/TC afirma que el principio de igualdad en materia tributaria tiene estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, pues la carga tributaria debe ser directamente proporcional a la capacidad económica de los contribuyentes.

b) Principio de igualdad y principio de equidad

La STC N° 5970-2006-PA/TC considera imperativo que el aplicador del derecho no olvide que la búsqueda de una sociedad más equitativa —ideal al que no es ajeno el Estado peruano— se logra a través de diversos mecanismos. Uno de ellos es la tributación, pues exige que cada ciudadano aporte al Estado, según su capacidad económica, una porción de su riqueza para contribuir así al sostenimiento de los gastos públicos. Esto responde, en último término, al principio de igualdad en la tributación.

c) Principio de igualdad y principio de no confiscatoriedad

La STC N° 2727-2002-AA/TC señala que el principio de no confiscatoriedad de los tributos se vincula con el principio de igualdad, pues el reparto de la carga tributaria debe hacerse teniendo en cuenta la existencia de riqueza y considerando la capacidad patrimonial de los contribuyentes.

Figura 6
Principio de Igualdad en la Tributación



3.1.4. Criterios jurisprudenciales

- **STC Exp. 1311-2000-AA/TC – Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los cigarrillos**

La controversia se centra en el trato diferenciado que fija el Decreto Supremo N° 158-99-EF del ISC para los cigarrillos. Esta norma modifica la base imponible del impuesto y establece una mayor para cigarrillos rubios, por ser fabricados y comercializados por empresas extranjeras. Ello supone gravar dos productos iguales (cigarrillos rubios y negros) de forma desigual.

En este caso, la Administración Tributaria sostiene que no hay discriminación, pues el “supuesto perjuicio” (que es el mayor monto impositivo para los cigarrillos rubios) se traslada al consumidor. De otra parte, lo alegado por la demandante respecto a la subvención que haría para mantener el mismo precio a fin de conservar su nivel de ventas, no ha sido probado.

El Tribunal Constitucional considera, por su parte, que trasladar al consumidor un mayor Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) a los cigarrillos tipo “Premium” supondrá una contracción en su demanda. Ello no ocurrirá con los cigarrillos negros que solo pagan la mitad o la cuarta parte del impuesto.

En consecuencia, según el Tribunal Constitucional, el nuevo apéndice IV en el rubro “cigarrillo” viola el principio de igualdad tributaria plasmada en el artículo 74 de la Constitución. Pues no existe una razón justificada para gravar de modo distinto el cigarrillo rubio y el cigarrillo negro.

- **STC Exp. 3116-2009-AA/TC - Modificación de derechos arancelarios**

Se modificó de 12% a 0% la tasa de los derechos arancelarios *ad valorem* CIF de ciertas subpartidas nacionales, obligando a pagar los derechos arancelarios solo a los inversionistas extranjeros. Ante ello, el Tribunal Constitucional señala que se contraviene el derecho a la igualdad, pues con esta medida se otorga un tratamiento desigual y desfavorable a la inversión extranjera.

- **STC Exp. 5970-2006-PA/TC - Exclusión de beneficios tributarios para los productores avícolas que utilicen en sus procesos productivos maíz amarillo duro importado**

El legislador estableció un trato diferenciado entre las avícolas que consumen maíz amarillo duro nacional y aquéllas que consumen maíz amarillo duro importado, pues sólo las primeras podían acogerse a los beneficios tributarios contenidos en la Ley 27360.

Esta medida, a entender del Tribunal Constitucional, no era razonable, pues impedía el goce de un beneficio tributario al importador de maíz amarillo duro, que parece necesario en tanto la producción nacional de este producto es insuficiente. Es así que el Colegiado declara inaplicable el numeral 2.4 del artículo 2 de la ley 27360 pues viola el principio de igualdad.

3.2 Principio de no confiscatoriedad.

3.2.1 Concepto y fundamento

Este principio es recogido expresamente en el artículo 74 de la Constitución: “ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”. Esta prohibición confirma que los tributos sólo pueden ser establecidos en función a la capacidad contributiva de los sujetos pasivos. Por tanto, cualquier exceso no razonable y arbitrario genera una afectación al derecho de propiedad.

En esta línea, el Tribunal Constitucional reconoce que este principio tiene una doble función. La primera es que constituye un mecanismo de defensa de ciertos derechos constitucionales, pues evita que una ley tributaria pueda afectar desproporcionadamente la esfera patrimonial de las personas. La segunda es una función institucional, pues resguarda que ciertas instituciones que conforman la constitución económica —como el pluralismo económico, la propiedad o la empresa— no resulten suprimidas o vaciadas de contenido cuando el Estado ejerza su potestad tributaria (STC Exp. 2727-2002-AA/TC).

Un tributo será confiscatorio si absorbe, de manera excesiva e injustificada, una parte sustancial de la propiedad o la renta (Villegas, 2001, p. 207). El concepto de “parte sustancial” plantea interrogantes sobre su alcance y aplicación, especialmente en el contexto de los tributos confiscatorios. Entre las principales preguntas que surgen están: ¿en qué circunstancias un tributo puede considerarse confiscatorio?, ¿existe una tasa nominal que sirva como límite para distinguir entre un tributo razonable y uno confiscatorio?, y ¿es posible que la acumulación de varios impuestos produzca efectos confiscatorios? El Tribunal

Constitucional ha señalado que no es posible ofrecer respuestas absolutas a estas cuestiones, ya que su análisis depende necesariamente de las características y circunstancias específicas de cada caso. Este enfoque casuístico permite evaluar si un tributo respeta los principios constitucionales y asegura que la carga tributaria sea razonable y proporcional.

No obstante, podríamos afirmar que la confiscatoriedad puede tener un carácter objetivo y otro subjetivo (Danós, 2006, p. 148-149). La primera depende de la configuración normativa de un tributo y su análisis se lleva a cabo en un proceso de inconstitucionalidad. La segunda, en cambio, se configura cuando las circunstancias concretas de un contribuyente suponen que en un caso específico la aplicación de un tributo tenga efectos confiscatorios; este análisis se lleva a cabo en un proceso de amparo.

Por tanto, dependiendo del enfoque con el que se realice este análisis se evaluarán más o menos algunos aspectos del tributo (i.e. base imponible, alícuota) y/o las circunstancias particulares de un determinado contribuyente. Esto ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en diversas sentencias (STC Exp. 03081-2006-PA/TC, 2302-2003-AA/TC).

Cabe mencionar también que cuando se evalúa si se cumple con este principio es usual hacerlo desde un enfoque cuantitativo. Pues se busca saber si un determinado tributo —o la suma de ellos— genera una excesiva presión económica sobre el contribuyente y afecta su patrimonio. Sin embargo, el Tribunal Constitucional ha reconocido, por ejemplo, en la STC 0041-2004-AI/TC que la confiscatoriedad también puede ser cualitativa. Esto puede ocurrir cuando la obligación tributaria es creada sin ajustarse a las normas establecidas para su regulación. Por tanto, la exigencia de un tributo ilegal genera una afectación patrimonial que vulnera el principio de no confiscatoriedad, más allá del importe o monto concreto (Sevillano, 2020, p. 99).

3.2.2 Criterios jurisprudenciales

- **STC Exp. 646-1996-AA/TC - Impuesto Mínimo a la Renta (IMR)**

Este impuesto se encontraba regulado en los artículos 109 al 116 del Decreto Legislativo N° 114. Básicamente, se establecía que todo perceptor de renta de tercera categoría debía tributar por concepto de Impuesto a la Renta un monto no menor al 2% del valor de los activos netos, inclusive en aquellos casos en los que las empresas hayan incurrido en pérdidas.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional sostuvo que el IMR era inconstitucional pues vulneraba el principio de no confiscatoriedad. Una ley destinada a gravar rentas o utilidades no podía gravar la fuente productora de riqueza, pues ello suponía no respetar la intangibilidad del capital. Un impuesto “mínimo” a la renta es una desnaturalización de este impuesto, pues en lugar de gravar el beneficio, la ganancia o la renta obtenida termina gravando el capital.

- **STC Exp. 4197-2007-PA/TC – Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN)**

El presente caso fue planteado por un contribuyente para solicitar que no se le aplique el ITAN, impuesto regulado en la Ley N° 28424. El demandante alegó que la exigencia del pago del ITAN del ejercicio 2005 era confiscatoria, pues en el ejercicio 2004 registró una pérdida y mantenía un saldo a favor del Impuesto a la Renta de ejercicios anteriores.

En este caso, el Tribunal Constitucional reafirmó que la exigencia de pago en los impuestos sobre el patrimonio supone una intromisión del Estado que afecta el derecho de propiedad de los contribuyentes; pero ello no necesariamente implica una vulneración de los derechos fundamentales del contribuyente. Además, señala que el ITAN es un impuesto independiente no relacionado directamente con la renta; por ello, no le resultan aplicables los criterios que se consideraron para declarar inconstitucionales el IMR o el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta.

En consecuencia, la STC señala que en este caso el ITAN no priva al contribuyente de una parte significativa de su propiedad; y reafirma que es un impuesto patrimonial autónomo que no vulnera sus derechos fundamentales.

- **STC Exp. 0004-2004-AI/TC – Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)**

En este caso se planteó una demanda de inconstitucionalidad en contra de diversos artículos del Decreto Legislativo No. 939 (Ley de medidas para la lucha contra la evasión y la informalidad) y el Decreto Legislativo No. 947, que lo modificó; pues, a criterio del demandante, estas normas vulneraban el principio de no confiscatoriedad.

Se alega que el ITF afecta directamente el capital empresarial, ya que se aplica sin que exista una verificación de la real capacidad económica del contribuyente. Además, se señala que su aplicación genera una doble imposición, pues el ITF se aplica sobre ingresos que antes han sido gravados por otros impuestos.

Al respecto, el Tribunal Constitucional señaló que es preciso distinguir entre la eventual inconstitucionalidad de un tributo, a la que puede llegarse a través de un análisis concreto teniendo en cuenta las circunstancias particulares de cada contribuyente, y la inconstitucionalidad de una ley que regula una determinada obligación, que supone un análisis abstracto de los elementos constitutivos del tributo (i.e. materia imponible, alícuota).

En este caso, el Tribunal Constitucional consideró que el legislador tiene un amplio margen de acción para determinar la materia imponible y, a pesar de que el hecho generador puede repetirse de forma constante en diversas transferencias financieras, el monto de la alícuota aplicable es ínfimo. Por ello, el ITF —en abstracto— no podría ser inconstitucional.

- **STC Exp. 2302-2003-AA/TC – Sumatoria de tributos**

En este caso el contribuyente interpuso un recurso de amparo para solicitar que se declaren inaplicables los artículos 48 al 53 del Decreto Legislativo No. 776 y el artículo 9.a) del Decreto Supremo No. 095-96-EF. Pues cuando el Impuesto a los Juegos y el Impuesto Selectivo al

Consumo a los juegos de azar y apuestas se aplican sobre una misma actividad comercial generan efectos confiscatorios.

El Impuesto a los Juegos, regulado en el Decreto Legislativo No. 776, es recaudado y administrado por las municipalidades; y, grava la realización de actividades relacionadas con los juegos (i.e. loterías, bingos y rifas) así como la obtención de premios en juegos de azar. El Impuesto Selectivo al Consumo, regulado en el Decreto Legislativo No. 821 y el Decreto Supremo No. 095-96-EF, es administrado por la SUNAT y grava también a los juegos de azar y apuestas. Por ello se alega que la aplicación de ambos impuestos vulnera el principio de no confiscatoriedad.

Al respecto, el Tribunal Constitucional señaló que un tributo puede ser confiscatorio al suponer una imposición exorbitante. Sin embargo, este mismo efecto puede resultar de la aplicación conjunta de diversas cargas tributarias moderadas, que tornarían irrazonable la carga tributaria que recae sobre un contribuyente.

Ahora bien, para que el principio de no confiscatoriedad se vea afectado no basta con que una misma actividad económica sea gravada por dos o más impuestos distintos. Lo que debe analizarse, más bien, es si la imposición de estos impuestos afecta negativamente el patrimonio del contribuyente. Ello requiere un minucioso examen de la contabilidad de la empresa, hecho que no se constató en el caso concreto.

3.3 Principio de respeto de los derechos fundamentales.

El artículo 74 de la Constitución reafirma la exigencia de respetar los derechos fundamentales en el ámbito tributario cuando señala que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar no sólo los principios de reserva de la ley y el principio de igualdad, sino también los derechos fundamentales de la persona.

La Constitución al hacer tal previsión recoge un principio inherente al Estado Constitucional: el de eficacia directa de los derechos fundamentales. La invocación de este principio implica que los poderes públicos deben respetar y proteger los derechos fundamentales, reconociendo así que estos tienen eficacia jurídica propia (Landa Arroyo, 2006, p. 45).

La importancia de esta exigencia en el ámbito tributario se observa, en primer lugar, en que el legislador al crear un tributo debe respetar el derecho a la igualdad o el derecho de propiedad (cfr. STC Exp. N° 0048-2004-AI/TC). También la Administración Tributaria debe tener en cuenta tal previsión constitucional. Pensemos, por ejemplo, en la labor de fiscalización que realiza; ésta no puede desconocer los derechos fundamentales de los contribuyentes, tales como el derecho a la reserva tributaria, la inviolabilidad de domicilio, el debido proceso, entre otros.

4. Procesos Constitucionales en Materia Tributaria

4.1 Procesos constitucionales: de la libertad y orgánicos.

La Constitución Política del Estado de 1993, en su artículo 200°, establece que son garantías constitucionales: el Hábeas Corpus, el Amparo, el Hábeas Data, la Acción de Inconstitucionalidad, la Acción Popular y la Acción de Cumplimiento.

Debemos partir por que los actos de la Administración Tributaria pueden impugnarse, mayoritariamente, a través del proceso constitucional de Amparo; en menor grado, a través del Hábeas Data y el Cumplimiento y; casi como error estadístico, en vía del Hábeas Corpus.

Los procesos constitucionales de la libertad son un mecanismo en el que por encima de cualquier cosa priman los objetivos de la parte quejosa o afectada. Forman parte del éstos, el proceso de hábeas corpus, amparo, hábeas data y proceso de cumplimiento.

En este tipo de procesos, la finalidad o el fondo del proceso, en otras palabras, se sobrepone a la forma en que este se tramita, lo que supone que allí donde exista conflicto entre la forma y el fondo habrá de prevalecer este último, en tanto que lo principal es que los derechos vulnerados o amenazados retornen a su estado original, a aquel en el que se encontraban antes de verse afectados.

Se trata, por otra parte, de una fórmula procesal cuya estructura opera de manera distinta a la de los procesos civiles ordinarios, donde la regla de igualdad de partes es un axioma invulnerable.

En los procesos constitucionales de la libertad, la igualdad no es un dogma. Por el contrario, la finalidad protectora se presenta a tal grado y en tal forma que bien podría considerarse un proceso cuasi unilateral, donde mayores opciones y privilegios va a tener casi siempre la parte demandante, quedando configurado el rol del demandado a un papel esencialmente secundario (Escalante, 2007, pág. 880).

Por el contrario, los procesos constitucionales orgánicos, salvo que la norma disponga lo contrario, es tan importante la forma como el fondo. En este tipo de procesos encontramos a la acción popular, proceso de inconstitucionalidad y proceso competencial.

En los procesos constitucionales orgánicos, la objetividad en la tramitación debe respetarse como regla general, haciendo de tales instrumentos algo mucho más esquemático y

adjetivo, a diferencia de los procesos constitucionales de la libertad, en que la forma procedimental se toma en cuenta solo en tanto y en cuanto no se perjudique a la parte quejosa.

Finalmente, cabe indicar que en el presente trabajo sólo nos enfocaremos en aquellos procesos constitucionales que tienen impacto en materia tributaria.

4.2 Los fines de los procesos constitucionales

El artículo II del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional señala: "Son fines esenciales de los procesos constitucionales garantizar la vigencia efectiva de los derechos constitucionales reconocidos por la Constitución y los tratados de derechos humanos; así como los principios de supremacía de la Constitución y fuerza normativa".

Este artículo resulta relevante, en la medida que afirma que los fines esenciales de los procesos constitucionales, para efectos del Derecho Tributario, serían:

1. Tutelar los derechos constitucionales tributarios frente a actos concretos que los vulneran o amenazan con vulnerar.
2. Defender la supremacía de la Constitución Tributaria frente a normas que la contravienen

La primacía de la Constitución guarda su importancia como la Ley Fundamental ya que es la norma de más alto rango dentro de un ordenamiento legal (determinante y no determinada), por lo que todas las demás normas se le encuentran subordinadas y deben adecuarse a este pilar fundamental.

De nada sirve una Constitución que reconozca todos los derechos posibles, si la misma no contempla los mecanismos que hagan viable que tales derechos cobren vigencia y que, en caso de vulneración, los afectados puedan obtener efectiva protección (Escalante, 2007, pág. 881).

La justicia constitucional solo puede materializarse cuando convergen dos elementos esenciales: un texto fundamental que consagre los derechos fundamentales de la persona humana y una legislación procesal que garantice su protección inmediata y efectiva. Es en la conjunción armónica de ambos elementos donde la Constitución trasciende su carácter de texto normativo y se convierte en un instrumento dinámico, capaz de adaptarse y responder a las necesidades de la sociedad.

Figura 7
Funciones Esenciales de los Procesos Constitucionales



4.3 Los principios procesales

El artículo III del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional establece:

“Los procesos constitucionales se desarrollan con arreglo a los principios de dirección judicial del proceso, gratuidad en la actuación del demandante, economía, inmediación y socialización procesales.

El Juez y el Tribunal Constitucional tienen el deber de impulsar de oficio los procesos, salvo en los casos expresamente señalados en el presente Código.

Asimismo, el Juez y el Tribunal Constitucional deben adecuar la exigencia de las formalidades previstas en este Código al logro de los fines de los procesos constitucionales.

Cuando en un proceso constitucional se presente una duda razonable respecto de si el proceso debe declararse concluido, el Juez y el Tribunal Constitucional declararán su continuación.

La gratuidad prevista en este artículo no obsta el cumplimiento de la resolución judicial firme que disponga la condena en costas y costos conforme a lo previsto por el presente Código”.

Este artículo pone de manifiesto la relevancia de los procesos constitucionales, cuyo propósito esencial es la protección de los derechos fundamentales. En este contexto, resulta pertinente destacar que los principios rectores que guían dichos procesos son: la dirección judicial, la gratuidad en la actuación del demandante, la economía procesal, la inmediación y la socialización de las actuaciones procesales. Estos principios garantizan la eficacia y la

accesibilidad de la justicia constitucional, consolidando su función como pilar fundamental del Estado de Derecho.

El principio de dirección judicial establece que recae sobre el juez constitucional la responsabilidad de garantizar que los procesos cumplan con los fines que persiguen, evitando adoptar una actitud pasiva frente a las actuaciones de las partes. En virtud de este principio, el juez debe velar por un trámite procesal expedito, asegurándose de que se respeten estrictamente los plazos legales, sancionando cualquier maniobra dilatoria y priorizando, en lo posible, la resolución del fondo del asunto sobre aspectos meramente formales. Este enfoque asegura que los procesos constitucionales mantengan su esencia protectora y eficaz en la defensa de los derechos fundamentales.

El principio de gratuidad de la actuación del demandante se manifiesta en la exoneración del pago de tasas judiciales por conceptos como el ofrecimiento de pruebas o la interposición de apelaciones. Este principio tiene como propósito principal garantizar el acceso a los procesos constitucionales, especialmente para aquellos sectores de la población que, debido a sus limitaciones económicas, encuentran en los aranceles judiciales una barrera real al ejercicio efectivo de su derecho a la tutela judicial. No obstante, es importante señalar que esta gratuidad no exime a la parte vencida de la obligación de asumir las costas y costos procesales, cuando así lo disponga la sentencia.

El principio de economía procesal establece que los procesos constitucionales deben desarrollarse con la celeridad necesaria para garantizar que la protección de los derechos constitucionales vulnerados no se diluya en un acto meramente formal o ritual. Este principio busca evitar que la demora en la tramitación torne irreparable el daño sufrido por el demandante. Asimismo, persigue que los costos asociados al desarrollo de un proceso constitucional sean razonables y accesibles, de manera que no disuadan al ciudadano de ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva, evitando que la justicia constitucional sea percibida como una opción inalcanzable o excesivamente onerosa.

El principio de inmediación exige que el magistrado constitucional se acerque de manera directa a las partes y a los hechos controvertidos, con el propósito de formarse una visión clara y precisa sobre la materia objeto de juzgamiento. Este principio se materializa en diversas disposiciones procesales, como la facultad otorgada por el Código Procesal Constitucional al juez para citar, de oficio, a las partes a fin de escuchar sus argumentos o para actuar pruebas de manera directa cuando las considere pertinentes. Estas manifestaciones garantizan que la decisión del juez se base en un conocimiento profundo y directo de los elementos del caso, fortaleciendo así la legitimidad y la justicia en su resolución.

El principio de socialización tiene como propósito fundamental nivelar las desigualdades inherentes entre las partes involucradas en un proceso constitucional. Busca garantizar que estas diferencias no influyan ni condicionen el resultado final del fallo emitido por el juzgador. Este principio asegura que la administración de justicia sea equitativa, permitiendo que las decisiones judiciales se basen exclusivamente en los méritos del caso y no en las disparidades de poder económico, social o jurídico entre las partes.

De manera complementaria, es posible aplicar principios procesales generales que enriquecen la dinámica de los procesos constitucionales. Entre estos, destacan el deber de los magistrados constitucionales de impulsar de oficio los procedimientos, garantizando su

avance hacia la resolución efectiva. Asimismo, se contempla la facultad de adecuar las formalidades legales a los fines esenciales del proceso, priorizando la eficacia sobre el rigor formal. Finalmente, en situaciones de duda razonable, se establece como principio rector que debe prevalecer la continuidad del proceso sobre su conclusión, asegurando así la máxima protección de los derechos en controversia.

Existen principios procesales que, aunque no están expresamente contemplados en el Código Procesal Constitucional, influyen en la regulación de los procesos constitucionales. Estos principios, aunque no escritos, tienen relevancia en materia procesal constitucional. Un ejemplo es el principio no escrito de adquisición procesal, cuya aplicación pudo observarse durante la vista de la causa ante el Tribunal Constitucional en el proceso de amparo interpuesto por la empresa minera Yanacocha contra la Municipalidad Provincial de Cajamarca. En este caso, se debatieron los problemas ambientales derivados de las actividades mineras realizadas en una zona que, según se señaló, tenía la calidad de reserva o colchón hídrico⁶.

Durante la presentación del informe oral, la empresa minera Yanacocha utilizó material audiovisual para sustentar su posición, mostrando de manera clara la zona en disputa donde se alegaba la existencia de un grave problema de contaminación ambiental. Al concluir la exposición de los abogados y técnicos de la empresa, el alcalde de Cajamarca solicitó al Tribunal Constitucional que se le permitiera utilizar el mismo material audiovisual para respaldar su intervención. Esta solicitud fue aceptada por el Tribunal, cuyo presidente, el doctor Javier Alva Orlandini, afirmó que las pruebas no pertenecen a ninguna de las partes, sino que forman parte del proceso y están subordinadas a los objetivos del mismo (Escalante, 2007, pág. 886).

4.4 Los órganos competentes

El artículo IV del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional establece: *“Los procesos constitucionales son de conocimiento del Poder Judicial y del Tribunal Constitucional, de conformidad con lo dispuesto en la Constitución, en sus respectivas leyes orgánicas y en el presente Código”*.

En el Perú, el modelo de control constitucional se caracteriza por ser mixto o híbrido, ya que combina diferentes enfoques para garantizar la supremacía de la Constitución. Este modelo permite al Poder Judicial ejercer control difuso, facultándolo para declarar inaplicables en casos concretos aquellos actos que se consideren inconstitucionales, siguiendo el esquema del judicial review propio del sistema anglosajón. Además, se otorga a la parte demandante la posibilidad de acudir al Tribunal Constitucional si el fallo judicial resulta contrario a sus intereses (Escalante, 2007, pág. 885).

De igual forma, se reconoce como una atribución exclusiva y excluyente del Tribunal Constitucional la potestad de ejercer el control, en instancia única, sobre la

⁶ Reflejado luego en la STC Exp. N° 03932-2015-PA/TC

constitucionalidad de las normas con rango de ley, conforme al modelo kelseniano, así como de resolver los conflictos de competencia que se presenten.

Además, cabe mencionar el proceso de Acción Popular, el cual se tramita de manera exclusiva y excluyente ante el Poder Judicial. Este mecanismo permite impugnar la legalidad, la constitucionalidad, o ambas de manera simultánea, de las normas reglamentarias, es decir, aquellas de rango inferior a la ley.

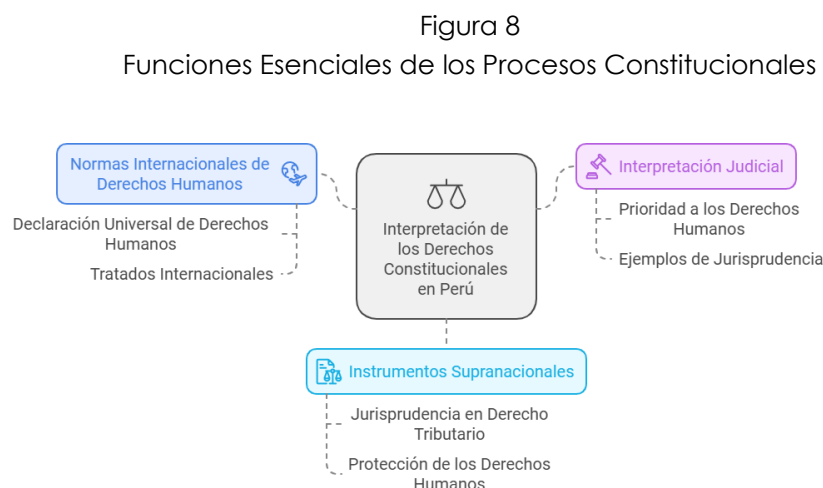
5. Principios en los Procesos Constitucionales Tributarios

5.1 La interpretación de los derechos constitucionales

El artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional señala: “El contenido y alcances de los derechos constitucionales protegidos por los procesos regulados en el presente código deben interpretarse de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos, los tratados sobre derechos humanos, así como con las decisiones adoptadas por los tribunales internacionales sobre derechos humanos constituidos según tratados de los que el Perú es parte. En caso de incompatibilidad entre una norma convencional y una constitucional, los jueces preferirán la norma que más favorezca a la persona y sus derechos humanos.”.

Esta disposición reviste una importancia fundamental, ya que facilita la armonización de nuestra Constitución Política con los principales instrumentos y criterios jurisprudenciales supranacionales en materia de Derechos Humanos, siempre y cuando el Perú haya suscrito y forme parte de los tratados internacionales de los que dichos criterios se derivan.

Aunque la referencia a legislación supranacional y a fallos de Cortes Internacionales no es una práctica común en la justicia constitucional, en la actualidad se pueden identificar algunas sentencias en el ámbito del derecho constitucional tributario que han recurrido a instrumentos supranacionales relacionados con la protección de los derechos humanos.



5.2 El control difuso y la interpretación constitucional

El artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional dispone:

“Cuando exista incompatibilidad entre la Constitución y otra norma de inferior jerarquía, el juez debe preferir la primera, siempre que ello sea relevante para resolver la controversia y no sea posible obtener una interpretación conforme a la Constitución.

Los jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad o en un proceso de acción popular.

Los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional”.

El primer párrafo concuerda con lo previsto en el párrafo segundo artículo 138° de la Constitución Política del Estado, el mismo que establece que “En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre otra norma de rango inferior”.

En este sentido, la norma en análisis hace referencia al control difuso, una facultad conferida a todos los jueces del Poder Judicial. Esta les permite, en el marco de un caso concreto, resolver situaciones de conflicto entre una norma constitucional y una norma infraconstitucional, optando por inaplicar esta última cuando resulte contradictoria con la Constitución.

Es importante tener en cuenta que la inaplicación de una norma de menor jerarquía en un caso concreto no equivale a su declaración de inconstitucionalidad ni a su exclusión del ordenamiento jurídico. Este acto únicamente implica que dicha norma no será tomada en cuenta para resolver la controversia específica, manteniendo su vigencia en el sistema legal para otros supuestos.

Al respecto, se debe recordar que el Tribunal Constitucional, en el fundamento 50 de la STC 03741-2004-AA/TC del 14/11/2005 y con el carácter de precedente vinculante, realizó una interpretación en virtud de la cual extendió las facultades de control difuso que según el artículo 138° de la Carta hacia los tribunales u órganos colegiados de la administración pública al ordenar que: *“Todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38.°, 51.° y 138.° de la Constitución. Para ello, se deben observar los siguientes presupuestos: (1) que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo; (2) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución”.*

Sin embargo, el 18 de marzo del 2014 el Pleno del Tribunal Constitucional emitió sentencia en el proceso de amparo 04293-2012-PA/TC, por la cual ha dejado sin efecto el precedente vinculante que permitía a los órganos colegiados administrativos aplicar el control difuso para

inaplicar una norma legal que colisiona con la Constitución, es decir, la citada sentencia STC 03741-2004-PA/TC.

Las razones para este cambio de criterio se basaron en 3 motivos:

1. El precedente vinculante sobre control difuso administrativo fue emitido sin que se presentara ninguna de las causales que el propio Tribunal Constitucional estableció para la procedencia de la adopción de un precedente.
2. La Constitución confiere el control difuso exclusivamente al Poder Judicial.
3. La aplicación del control difuso por parte de la administración pública no tiene un filtro como el exigido al Poder Judicial (en el cual la inaplicación de una norma legal por inconstitucionalidad es sometida a revisión ante la Corte Suprema).

5.3 La aplicación supletoria e integración

El artículo IX del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional establece: *“Solo en caso de vacío o defecto del presente código son de aplicación supletoria la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Los códigos procesales afines a la materia discutida son de aplicación subsidiaria siempre y cuando no perjudiquen a las partes ni a los fines del proceso constitucional y solo ante la ausencia de otros criterios”*.

La norma establece que, en caso de presentarse un vacío o defecto en el Código Procesal Constitucional, será posible aplicar disposiciones de los Códigos Procesales relacionados con la materia en cuestión. No obstante, esta aplicación estará sujeta a dos condiciones: que dichas normas no sean contrarias a los objetivos de los procesos constitucionales y que contribuyan a su mejor desarrollo. Este recurso se limita exclusivamente a situaciones donde exista vacío o defecto en el Código Procesal Constitucional y únicamente a códigos de naturaleza procesal que guarden afinidad con la controversia (por ejemplo: no podría aplicarse una norma que dilata la resolución del proceso) (Escalante, 2007, pág. 887).

6. Procesos Constitucionales en Materia Tributaria

6.1 Cuestiones Previas aplicables al Habeas Corpus, Amparo, Habeas Data y Cumplimiento

El Código Procesal Constitucional establece algunos criterios comunes para los Procedimientos de Habeas Corpus, Amparo, Habeas Data y Cumplimiento:

6.1.1 Finalidad de los Procesos Constitucionales

El artículo 1° del Código Procesal Constitucional indica que los procesos tienen por finalidad proteger los derechos constitucionales, ya sean de naturaleza individual o colectiva, reponiendo las cosas al estado anterior a la violación o amenaza de violación de un derecho constitucional, o disponiendo el cumplimiento de un mandato legal o de un acto administrativo.

Asimismo, la norma establece que, en caso de que la agresión o amenaza cese voluntariamente por parte del agresor, o si esta se torna irreparable tras la presentación de la demanda, el juez deberá evaluar el agravio causado y declarar fundada la demanda. En su decisión, deberá especificar los alcances de su resolución y ordenar al demandado abstenerse de reincidir en las acciones u omisiones que dieron origen al proceso. De lo contrario, se aplicarán las medidas coercitivas contempladas en el artículo 27, además de las responsabilidades legales que correspondan.

6.1.2 Procedencia frente a actos lesivos basados en normas

El artículo 8° del Código Procesal Constitucional indica que cuando se invoque la amenaza o violación de actos que tienen como sustento la aplicación de una norma incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma.

6.1.3 Procedencia respecto de resoluciones judiciales

El artículo 9° del Código Procesal Constitucional establece los siguientes criterios:

- I. El amparo procede respecto de resoluciones judiciales firmes dictadas con manifiesto agravio a la tutela procesal efectiva, que comprende el acceso a la justicia y el debido proceso. Es improcedente cuando el agraviado dejó consentir la resolución que dice afectarlo.
- II. El habeas corpus procede cuando una resolución judicial firme vulnera en forma manifiesta la libertad individual y la tutela procesal efectiva.
- III. Se entiende por tutela procesal efectiva aquella situación jurídica de una persona en la que se respetan, de modo enunciativo, sus derechos de libre acceso al órgano jurisdiccional, a probar, de defensa, al contradictorio e igualdad sustancial en el proceso, a no ser desviado de la jurisdicción predeterminada ni sometido a procedimientos distintos de los previstos por la ley, a la obtención de una resolución fundada en derecho, a acceder a los medios impugnatorios regulados, a la imposibilidad de revivir procesos fenecidos, a la actuación adecuada y temporalmente oportuna de las resoluciones judiciales y a la observancia del principio de legalidad procesal penal.

6.1.4 Ofrecimiento de medios probatorios. Oportunidad y valoración

El artículo 13° del Código Procesal Constitucional establece que, en los procesos constitucionales, los medios probatorios deben ser presentados al momento de interponer la demanda o en el escrito de contestación. Solo serán admitidos aquellos que no requieran actuación, salvo que el juez determine que la actuación de determinadas pruebas resulta indispensable, siempre y cuando esta no afecte la duración del proceso. Asimismo, el juez puede, a solicitud de las partes, ordenar la exhibición de documentos en poder de dependencias estatales, bajo responsabilidad, sin que sea necesaria una notificación previa. Todos los medios probatorios serán valorados de manera integral al momento de emitir sentencia.

Además, los medios probatorios que acrediten hechos relevantes para el caso podrán ser admitidos tanto en la controversia principal como en la medida cautelar, siempre que no requieran actuación y se produzcan o sean conocidos con posterioridad a la presentación de la demanda, pero antes de la audiencia única. Si la prueba surge después de esta etapa, deberá ser presentada en segunda instancia o, en su defecto, ante el Tribunal Constitucional.

6.1.5 Causales de Improcedencia

El **artículo 7° del Código Procesal Constitucional** establece que no proceden los procesos constitucionales cuando:

Numeral N° 2.8.1. *Los hechos y petitorio de la demanda no están referidos en forma directa al contenido constitucionalmente protegido del derecho invocado.*

En el ámbito tributario, es común que los contribuyentes recurran a los procesos constitucionales alegando la vulneración de derechos que, en muchos casos, no guardan una relación directa con lo que la doctrina denomina el núcleo esencial o "núcleo duro" de los derechos fundamentales. En ocasiones, estas acciones buscan, de manera explícita o implícita, que a través del proceso constitucional se amparen derechos de naturaleza meramente patrimonial o legal, lo cual desdibuja la finalidad primigenia de este tipo de procesos orientados a la protección de derechos fundamentales.

Por ejemplo, la STC N° 8605-2005-AA/TC, proceso en el cual el Tribunal Constitucional señaló:

"35. Reevaluar los hechos que sustentaron la interpretación de SUNAT implicaría la necesidad no sólo de revisar el voluminoso material probatorio actuado en el proceso de fiscalización, sino, además, y lo más importante, de emitir un pronunciamiento respecto a la correcta aplicación de la ley en la determinación de responsabilidades administrativas, lo cual desnaturaliza la finalidad del proceso constitucional del amparo.

36. Conviene advertir que lo discutido en el presente caso está vinculado a la correcta interpretación y aplicación de normas de rango legal, de modo que no se encuentra referido en forma directa al contenido constitucionalmente protegido de los derechos que se cuestionan, por lo que resulta aplicable al caso el inciso 1) del artículo 5° y el artículo 38° del Código Procesal Constitucional".

Numeral N° 2.8.2. *Existan vías procedimentales específicas, igualmente satisfactorias, para la protección del derecho constitucional amenazado o vulnerado, salvo cuando se trate del proceso de habeas corpus.*

Esta norma guarda relación con la naturaleza residual del Amparo que sólo opera en ausencia de una vía específica y eficaz a través de la cual se pueda lograr, en esencia, el mismo objetivo que se persigue con este proceso constitucional.

Así, se cita la STC N° 00021-2003-AA/TC, caso en el cual una asociación de trabajadores, alegando la vulneración de sus derechos constitucionales de orden laboral, pretendían impugnar la deuda tributaria pendiente de pago a la SUNAT. En este caso el Tribunal Constitucional, con propiedad, señaló que *"... los reclamos de los trabajadores deben ser gestionados y discutidos en la vía laboral o civil, si se trata de incumplimientos de beneficios que por ley les corresponde, o bien para el resarcimiento del daño sufrido ..."*.

En el ámbito del derecho constitucional tributario, y específicamente en los procesos de amparo interpuestos contra medidas o acciones de cobranza coactiva, el autor de este

trabajo sostiene que existe una "vía procedimental igualmente satisfactoria". Esta alternativa se encuentra contemplada en el artículo 155 del Código Tributario, que regula el Recurso de Queja como un mecanismo adecuado para cuestionar dichas medidas dentro del marco del procedimiento tributario ordinario.

El referido artículo 155° establece que "El recurso de queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código".

Este punto de vista se ve reforzado por el hecho de que, actualmente, el Tribunal Fiscal cuenta con facultades de control difuso, lo que le permite actuar dentro del marco de un Recurso de Queja. Estas facultades le otorgan la capacidad, por ejemplo, de suspender o dejar sin efecto la cobranza de un tributo cuando existan indicios razonables de inconstitucionalidad. Esta atribución no solo amplía las herramientas disponibles para garantizar el respeto a los derechos fundamentales en el ámbito tributario, sino que también consolida al Recurso de Queja como una vía procedimental eficaz y suficiente para resolver conflictos relacionados con la constitucionalidad de tributos, reduciendo la necesidad de recurrir directamente a procesos de amparo.

Algo similar debería suceder respecto de las demás actuaciones de la Administración Tributaria que, al igual que el Procedimiento de Cobranza Coactiva, no cuentan con una vía previa dentro del cual puedan ser impugnadas.

Numeral N° 2.8.3. *El agraviado haya recurrido previamente a otro proceso judicial para pedir la tutela respecto de su derecho constitucional.*

En algunos casos, los contribuyentes optan por presentar una demanda contencioso-administrativa antes de hacer valer los derechos que consideran vulnerados a través de un proceso constitucional. En otros casos, recurren a la demanda contencioso-administrativa una vez iniciado el proceso constitucional. Es importante tener en cuenta que, en ambos escenarios, el proceso constitucional se considera improcedente, incluso si la norma pudiera interpretarse como si la improcedencia se limitara únicamente al supuesto en el que se acude "previamente" a otro proceso judicial. Este criterio resalta la necesidad de optar por una vía judicial coherente y no paralela para garantizar la procedencia del reclamo (Escalante, 2007, pág. 887).

Es importante resaltar que, en materia contencioso-tributaria, además de los procesos constitucionales, los contribuyentes solo están facultados para impugnar los actos de la administración mediante el proceso contencioso-administrativo, tal como lo disponen la Constitución Política del Estado y la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo. Por esta razón, no es procedente que los contribuyentes recurran a la vía del proceso de conocimiento para cuestionar actos administrativos o, en su caso, buscar "declaraciones de incertidumbre jurídica" con el propósito de que se declare inaplicable, de manera abstracta, una norma no autoaplicativa. Este último escenario equivale, en términos prácticos, a intentar

encubrir un proceso de inconstitucionalidad, lo cual resulta inadmisibile (Escalante, 2007, pág. 887).

Así, a través de la STC N° 01511-2005-AA/TC, el Tribunal Constitucional declaró improcedente una demanda de amparo, bajo el siguiente razonamiento:

“5. Que las características mencionadas en el cuarto considerando se evidencian en el presente proceso, lo que se acredita, en primer lugar, con la coincidencia entre las partes que establecen la relación jurídico procesal (TIPET S.A y SUNAT); en segundo lugar, en cuanto al objeto de la demanda, la referida demanda contencioso-administrativa se interpone contra la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00029-2-2004 (7/1/ 2004), que precisamente apelaba todas y cada una de las resoluciones materia del presente amparo; y, en tercer lugar, la identidad del interés para obrar o título, lo que se demuestra con la lectura del tenor de la demanda; siendo así, el elemento motivador en ambos procesos (amparo y contencioso-administrativo) es el mismo”.

Numeral N° 2.8.4. No se hayan agotado las vías previas, salvo en los casos previstos por este Código y en el Proceso de hábeas corpus.

La doctrina comparada destaca la importancia del agotamiento de la vía previa como un requisito indispensable para acceder al proceso constitucional. Este principio se fundamenta en la necesidad de otorgar a la autoridad administrativa la oportunidad de corregir posibles errores cometidos en el ejercicio de sus funciones. De esta manera, se busca preservar el principio de subsidiariedad del proceso constitucional, reservándolo como un mecanismo excepcional de tutela, y promover una resolución más ágil y eficiente de los conflictos en el ámbito administrativo.

Así, se cita la STC N° 00124-2000-AA/TC, a través de la cual el Tribunal Constitucional establece que:

“Según lo expresa la recurrida, concordando, por lo demás, con la apelada que el Tribunal Constitucional sustancialmente comparte, la demanda fue interpuesta sin que se agotara la vía administrativa, ya que, pese a que la demandante fue notificada con la cuestionada Resolución de la SUNAT, no se interpuso recurso de apelación, quedando la misma en condición de cosa decidida”.

Ahora bien, a raíz del precedente vinculante establecido por el Tribunal Constitucional en la STC N° 03471-2004-AA/TC mediante el cual se asignan facultades de control difuso al Tribunal Fiscal, es previsible que el requisito del agotamiento de la vía previa cobre mayor fuerza.

Finalmente, debe tenerse presente que, por ejemplo, en materia constitucional tributaria y en el caso específico de tributos internos, la vía previa está constituida por la correspondiente al Recurso de Reclamación ante la SUNAT o de Apelación ante el Tribunal Fiscal, más no por el

Recurso de Queja que constituye un recurso opcional a juicio del contribuyente; sentido en el cual se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en la STC N° 4242-2006-PA/TC:

a) Contra una Resolución formalmente emitida, como es el caso de las órdenes de pago notificadas conforme a Ley, corresponde interponer Recurso de Reclamación y/o Apelación en los términos de los artículos 135 y 145 del Código Tributario, supuestos distintos al contemplado en el artículo 155 para la interposición del Recurso de Queja.

b) La recurrente en el presente caso presentó Recurso de Reclamación contra las órdenes de pago contenidas en el Exp. Coactivo 0830070013445, el cual fue declarado inadmisibile, motivo por el que optó por cuestionar esta decisión mediante Recurso de Apelación como recurso subsiguiente. Pudo haber interpuesto, a su vez, Recurso de Queja, pero ello no implica que sea necesario y condicional para dar por agotada la vía previa, constituyendo, más bien, un recurso opcional a juicio del contribuyente".

Numeral N° 2.8.5 Cuando haya litispendencia por la interposición de otro proceso constitucional.

Un ejemplo relevante es el denominado "amparo contra amparo". En este contexto, la norma en análisis resulta cuestionable desde múltiples perspectivas, ya que su fundamento subyacente es objetable. Asume la necesidad de "blindar" al juez constitucional, partiendo de la premisa de que este no podría, mediante sus resoluciones, vulnerar los derechos fundamentales de las partes en un proceso. Sin embargo, esta suposición no refleja la realidad de la práctica judicial en nuestro país, donde, como en cualquier otra jurisdicción, las decisiones judiciales pueden ser susceptibles de afectar derechos fundamentales, ya sea por error, interpretación errónea o exceso en sus atribuciones.

Se sostuvo que, incluso en ausencia de jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre esta materia y a pesar de la entrada en vigor del Código Procesal Constitucional, se consideraba que, de manera excepcional y con carácter extremadamente restrictivo, el Supremo Intérprete de la Constitución debía declarar la procedencia del "amparo contra amparo". Esta figura sería aplicable únicamente en aquellos casos en los que resulte evidente que una resolución emitida por un juez constitucional pueda vulnerar los derechos fundamentales de las partes involucradas. Este enfoque, inicialmente teórico, ya ha encontrado concreción práctica en el ámbito del derecho constitucional tributario, consolidándose como una herramienta para proteger los derechos fundamentales frente a posibles excesos o errores judiciales.

Así, en la STC N° 4245-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional declaró fundada una demanda de amparo, por violación del derecho al debido proceso, interpuesta por la Dirección Regional de Comercio Exterior y Turismo de Huancavelica y por la Superintendencia Nacional

de Administración Tributaria –SUNAT contra diversos magistrados del Juzgado Mixto de Acobamba y de la Sala Mixta de Huancavelica:

"4. Este Colegiado aprecia que las resoluciones impugnadas recayeron en el proceso de amparo iniciado por las partes ahora demandadas, contra el MINCETUR y la Dirección Regional de Turismo y Gobierno Regional de Huancavelica; en ese sentido, tratándose de un proceso de amparo a través del cual se pretende cuestionar el resultado de otro anteriormente seguido entre las mismas partes, resulta pertinente reiterar la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, establecida en las sentencias 1602-2006-PA/TC (f. 4. en el que se cita además el f. 2. de la STC 0200-2004-AA/TC) y 2371-2005-PA/TC (f. 3., en el que se hace referencia a la STC 3846-2004-PA/TC), que habilitan la competencia de este Tribunal para conocer casos como el de autos; procede, entonces, emitir pronunciamiento sobre el fondo de la cuestión planteada"

En conclusión, aunque se ha identificado un uso indebido del amparo en contra de resoluciones judiciales, es innegable que los jueces constitucionales, a través de sus resoluciones, también pueden vulnerar los derechos fundamentales de las partes. Por esta razón, resulta justificado que, de manera excepcional, proceda el proceso de amparo contra las resoluciones emitidas por dichos jueces, siempre bajo estrictos criterios de control.

En cuanto a la litispendencia, su prohibición encuentra sentido en el principio jurídico que impide que las mismas partes mantengan en trámite dos procesos sobre la misma materia. Este principio busca evitar el riesgo de la emisión de fallos contradictorios o disímiles, lo que podría generar inseguridad jurídica y afectar la coherencia del sistema judicial.

Numeral N° 2.8.6. *Si se trata de conflictos constitucionales surgidos entre los poderes del Estado o de entidades de la administración pública entre sí. Tampoco procede entre los gobiernos regionales, locales o de ellos entre sí ni contra el Poder Legislativo, el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial interpuesto por un gobierno local, regional o entidad pública alguna. En estos casos, la controversia se tramita por la vía de los procesos de inconstitucionalidad o de competencia, según corresponda.*

Un ejemplo claro de esta causal de improcedencia se encuentra en los diversos procesos de amparo promovidos por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Municipalidad Metropolitana de Lima contra resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, durante el periodo en que estuvo vigente la derogada Ley N.º 23506. Estos casos ilustran cómo el uso indebido de los procesos constitucionales para cuestionar decisiones administrativas puede derivar en la declaratoria de improcedencia por no ajustarse a las vías legales correspondientes.

Por ejemplo, en las STC N°s 070-2003-AA/TC y 285-2003-AA/TC, el Tribunal Constitucional se pronunció por la improcedencia de estas demandas, bajo el argumento que "... el Tribunal Fiscal es un órgano resolutorio del MEF, el que forma parte de uno de los poderes del Estado ... y de otro lado, el SAT es un organismo público descentralizado de la Municipalidad

Metropolitana de Lima, es decir, siendo ambos, la demandante y el demandado instituciones públicas, el amparo no es la vía pertinente para resolver la controversia planteada" ·

Numeral N° 2.8.7. *Haya vencido el plazo para interponer la demanda, con excepción del proceso de hábeas corpus.*

La naturaleza urgente y de último recurso que define a los procesos constitucionales es incompatible con la actitud negligente de quienes, por desidia o falta de interés, dejan vencer el plazo para interponer la demanda correspondiente. En estos casos, resulta evidente que la imposibilidad de acceder a los procesos constitucionales no responde a una vulneración externa, sino a un hecho atribuible exclusivamente al propio afectado. Esta falta de diligencia, por tanto, lo inhabilita para buscar justicia a través de estas vías residuales, diseñadas para brindar una protección inmediata y excepcional frente a actos de arbitrariedad.

Por ello, en muchos casos, por ejemplo, los procesos de Amparo han concluido por declaratorias de improcedencia por haberse presentado la demanda fuera del término de ley. Así, se cita la STC N° 1627-2004-AA/TC, en la cual el Tribunal Constitucional estableció:

"... a tenor del artículo 143° del Código Tributario, la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07964-1-2001, de fecha 24 de setiembre de 2001, que resuelve el recurso de apelación interpuesto por la recurrente, es el que da por agotada la vía previa ... teniendo en cuenta que la demanda fue interpuesta el 10 de julio de 2002, es evidente que ha transcurrido en exceso el plazo prescriptorio de la acción establecido por el artículo 37° de la Ley N.º 23506".

Ahora bien, para el caso del proceso de Amparo, de acuerdo con el artículo 44° del Código Procesal Constitucional, por regla general: "El plazo para interponer la demanda de amparo prescribe a los sesenta días hábiles de producida la afectación, siempre que el afectado hubiese tenido conocimiento del acto lesivo y se hubiese hallado en posibilidad de interponer la demanda. Si esto no hubiese sido posible, el plazo se computará desde el momento de la remoción del impedimento".

Es importante destacar que el Tribunal Constitucional ha precisado que el plazo para interponer la demanda de amparo constituye un término de prescripción extintiva, y no de caducidad, como erróneamente se interpreta en algunos casos. Esto implica que el vencimiento del plazo no extingue el derecho en sí, sino únicamente la posibilidad de recurrir a la vía constitucional. En consecuencia, aunque el afectado ya no pueda acceder a los procesos constitucionales, conserva la facultad de ejercer su derecho a través de los procesos ordinarios correspondientes. Esta distinción resalta la protección del derecho sustantivo, incluso cuando la vía procesal específica quede agotada.

Así, el Supremo Intérprete de la Constitución ha señalado en la STC N° 01049-2003AA/TC que:

"Teniendo en cuenta que, por su propia naturaleza, y porque así lo establece la Primera Disposición General y Transitoria de la Ley N° 26435, el Tribunal Constitucional realiza la interpretación de la Constitución y las Leyes, la cual debe

ser seguida por los Jueces y Tribunales de la República, es menester que este Tribunal determine –a pesar de la denominación (caducidad) que el texto normativo le otorga– qué calidad jurídica (prescripción o caducidad) tiene el plazo previsto en el artículo 37° de la Ley N° 23506 ... Por lo tanto, esta Sala interpreta que el plazo indicado en el artículo 37° de la Ley N° 23506 no es un plazo de caducidad, sino un plazo de prescripción, pues su transcurso no extingue el derecho constitucional agraviado sino, simplemente, cancela la posibilidad de utilizar la vía procesal urgente del amparo para su protección ...”.

Finalmente, estimo que no merecen análisis los supuestos de improcedencia previstos en los numerales 7 y 8 del artículo 5° del Código Procesal Constitucional, en la medida que resulta evidente que no guardan relación con materia constitucional tributaria.

6.1.6 Medios impugnatorios

El artículo 21° del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 21. Medios impugnatorios

La interposición de los medios impugnatorios, con excepción de la queja, no requieren fundamentación, salvo en el proceso de habeas corpus si el apelante es la parte demandada.

El demandante que impugna una resolución sustenta los agravios en la instancia superior, conforme a los procedimientos establecidos por el presente código”.

6.1.7 Apelación.

El artículo 22° del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 22°.- Apelación

El recurso de apelación en los procesos constitucionales de habeas corpus, amparo, habeas data y de cumplimiento procede contra las resoluciones que las partes consideran que los agravia. Los plazos para impugnarlas son:

- a) En el proceso de habeas corpus es de dos días hábiles.*
- b) En los procesos de amparo, habeas data y de cumplimiento es de tres días hábiles.*
- c) De forma excepcional, se permitirá la apelación por salto en casos de resoluciones judiciales en proceso de ejecución de sentencia, cuando se verifique una inacción en su ejecución o cuando se decida en contra de la protección otorgada al derecho fundamental agredido y se desproteja los derechos fundamentales cuya protección ya se otorgó.*

No procede la apelación por salto cuando:

1) El cumplimiento de la sentencia comporte un debate sobre la cuantificación del monto de la pensión de cesantía o jubilación, de los devengados o de los reintegros de los intereses de las costas o de los costos.

2) El mandato de la sentencia constitucional cuya ejecución se pretende se establece en forma clara y expresa que es de cumplimiento progresivo”.

6.1.8 Trámite.

El artículo 23° del Código Procesal Constitucional señala:

“Artículo 23°.- Trámite de Apelación

El recurso de apelación se tramita:

a) En el proceso de habeas corpus concedido el recurso de apelación el juez eleva los autos al superior en el plazo de un día hábil. El superior jerárquico resuelve en el plazo de cinco días hábiles. No hay vista de la causa, salvo que el demandante o el favorecido la solicite.

b) En los procesos de amparo, habeas data y de cumplimiento, concedido el recurso de apelación el juez eleva los autos al superior en el plazo de dos días hábiles. El superior jerárquico fija día y hora para la vista de la causa en el plazo de cinco días hábiles, sin necesidad de emitir auto de avocamiento. Notificado con la resolución que fija día y hora para la vista de la causa, los abogados pueden solicitar informe oral dentro de los tres días hábiles posteriores a la notificación. Realizada la vista de la causa, el juez resuelve en el plazo de diez días hábiles.

c) En los supuestos de apelación por salto, en el caso de resoluciones en ejecución, el juez eleva los autos al Tribunal Constitucional en el plazo improrrogable de dos días hábiles. No se requiere audiencia para su resolución, por lo que el Tribunal Constitucional resuelve en un plazo máximo de diez días hábiles contados desde su programación respectiva”.

6.1.9 Recurso de agravio constitucional

El artículo 24° del Código Procesal Constitucional señala:

“Artículo 24°.- Recurso de Agravio Constitucional

Contra la resolución de segundo grado que declara infundada o improcedente la demanda, procede recurso de agravio constitucional ante el Tribunal Constitucional, dentro del plazo de diez días contados desde el día siguiente de notificada la resolución. Concedido el recurso, el presidente de la sala remite al Tribunal Constitucional el expediente dentro del plazo máximo de tres días, más el término de la distancia, bajo responsabilidad.

En el Tribunal Constitucional es obligatoria la vista de la causa en audiencia pública. Los abogados tienen derecho a informar oralmente si así lo solicitan. No se puede prohibir ni restringir este derecho en ninguna circunstancia, bajo sanción de nulidad."

La sala remite al Tribunal Constitucional el expediente dentro del plazo de diez días hábiles, bajo responsabilidad".

6.1.10 Recurso de Queja

El artículo 25° del Código Procesal Constitucional señala:

"Artículo 25. Recurso de Queja

El recurso de queja procede contra la resolución que deniega el recurso de agravio constitucional. Se interpone ante el Tribunal Constitucional dentro del plazo de tres días siguientes a la notificación de la denegatoria. El escrito deberá contener la fundamentación correspondiente, anexando copia del recurso de agravio constitucional y la resolución denegatoria. El recurso será resuelto dentro de los cinco días hábiles. Si el Tribunal Constitucional declara fundada la queja, ordenará a la sala el envío del expediente dentro del tercer día de ofiado, bajo responsabilidad.

Se permite el recurso de queja en caso se deniegue el recurso de apelación por salto contra resoluciones en ejecución".

Figura 9
Proceso de Presentación y Resolución de un Recurso de Queja



6.1.11 La jurisdicción internacional.

Finalmente, se tiene que una vez agotada la jurisdicción interna, con la sentencia del Tribunal Constitucional, los afectados tienen abierta la posibilidad de someter su pretensión a la justicia supranacional. Así, el artículo 122° del Código Procesal Constitucional establece que:

“Para los efectos de lo establecido en el artículo 205 de la Constitución, los organismos internacionales a los que puede recurrir cualquier persona que se considere lesionada en los derechos reconocidos por la Constitución, o los tratados sobre derechos humanos ratificados por el Estado peruano, son: el Comité de Derechos Humanos de las Naciones Unidas, la Comisión Interamericana de Derechos Humanos de la Organización de Estados Americanos y aquellos otros que se constituyan en el futuro y que sean aprobados por tratados que obliguen al Perú”.

Si bien es cierto hasta ahora no existe precedente que un proceso tributario haya sido revisado en instancia supranacional, teóricamente ello es posible.

No obstante, esta posibilidad parece ser más factible en el caso del hábeas corpus, debido a su vinculación con la protección de la libertad individual, y en el hábeas data, relacionado con el derecho de acceso a la información y la salvaguarda de la imagen personal. Por el contrario, resulta menos viable que un proceso constitucional de cumplimiento relacionado con la tributación alcance la justicia supranacional. De manera similar, es poco probable que esto ocurra en el caso del amparo, ya que este tipo de proceso constitucional suele abordar controversias de naturaleza predominantemente económica, lo que limita su proyección en el ámbito internacional (Escalante, 2007, pág. 889).

6.2 El Proceso Constitucional de Amparo

6.2.1 Características del Proceso de Amparo

De acuerdo con el artículo 44° del Código Procesal Constitucional, son susceptibles de ser protegidos mediante el proceso de Amparo, los siguientes derechos:

- 1) *De igualdad y de no ser discriminado por razón de origen, sexo, raza, características genéticas, orientación sexual, religión, opinión, condición económica, social, idioma, o de cualquier otra índole.*
- 2) *Al libre desenvolvimiento de la personalidad.*
- 3) *Del ejercicio público de cualquier confesión religiosa.*
- 4) *A la libertad de conciencia y el derecho a objetar.*
- 5) *De información, opinión y expresión.*
- 6) *A la libre contratación.*
- 7) *A la creación artística, intelectual y científica.*

- 8) *De la inviolabilidad y secreto de los documentos privados y de las comunicaciones.*
- 9) *De reunión.*
- 10) *Del honor, intimidad, voz, imagen y rectificación de informaciones inexactas o agraviantes.*
- 11) *De asociación.*
- 12) *Al trabajo.*
- 13) *De sindicación, negociación colectiva y huelga.*
- 14) *De propiedad y herencia.*
- 15) *De petición ante la autoridad competente.*
- 16) *De participación individual o colectiva en la vida política del país.*
- 17) *A la nacionalidad.*
- 18) *De tutela procesal efectiva.*
- 19) *A la educación, así como el derecho de los padres de escoger el centro de educación y participar en el proceso educativo de sus hijos.*
- 20) *De impartir educación dentro de los principios constitucionales.*
- 21) *A la seguridad social.*
- 22) *De la remuneración y pensión.*
- 23) *De la libertad de cátedra.*
- 24) *De acceso a los medios de comunicación social en los términos del artículo 35 de la Constitución.*
- 25) *De gozar de un ambiente equilibrado y adecuado al desarrollo de la vida.*
- 26) *Al agua potable.*
- 27) *A la salud.*
- 28) *Los demás que la Constitución reconoce.*

Si bien es cierto que el listado de derechos constitucionales que se postulan como pasibles de ser protegidos a través del proceso de Amparo es amplio, también lo es que dicho listado, en principio, no ha sido elaborado teniendo presente la materia constitucional tributaria.

Esta omisión es evidente, si se considera que existen derechos constitucionales específicos en materia constitucional tributaria cuya amenaza o violación puede poner en marcha el mecanismo residual del proceso de Amparo. Así, de acuerdo con el artículo 74° de la Constitución Política de 1993 son principios rectores de la tributación en nuestro país:

- 1) El principio de legalidad o reserva de la ley (estos principios son distintos de acuerdo con jurisprudencia del Tribunal Constitucional);
- 2) El derecho de igualdad;
- 3) El principio de no confiscatoriedad de los tributos y;
- 4) El respeto de los derechos fundamentales de la persona

Como se aprecia de una simple comparación de los dos listados precedentes, cuando menos, los principios de legalidad o reserva de la ley (dos principios) y de no confiscatoriedad de los tributos no han sido expresamente incluidos en el artículo 44° del Código Procesal Constitucional.

No obstante, se entiende que ambos principios calzan dentro de numeral 28 del referido artículo 44°, en tanto éste establece que también pueden ser protegidos a través del proceso de Amparo "Los demás (derechos) que la Constitución reconoce".

Dicho esto, resulta pertinente reparar que el artículo 74° de la Constitución Política de 1993 (al igual que el numeral 28 del artículo 44° del Código Procesal Constitucional) constituye una suerte de norma "cajón de sastre", en el extremo que ordena que el Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los derechos fundamentales de la persona.

En consecuencia, el ejercicio de la potestad tributaria no solo debe ajustarse al principio de legalidad o reserva de ley, al derecho de igualdad y al principio de no confiscatoriedad de los tributos, sino que también debe respetar cualquier derecho fundamental de la persona que, de alguna manera, pueda estar relacionado con la tributación. Esto incluye la aplicación de principios constitucionales adicionales, como el de presunción de inocencia, en aquellos casos en los que resulte pertinente. La norma constitucional actúa así como un marco amplio que asegura la protección integral de los derechos fundamentales en el ámbito tributario **(Escalante, 2007, pág. 889)**.

El proceso de amparo, como un mecanismo constitucional residual y de urgencia, está diseñado para garantizar la protección inmediata de derechos fundamentales de naturaleza constitucional. Esto implica que solo es procedente cuando se evidencia de manera clara la vulneración de dichos derechos. En el caso de derechos de orden legal, las vías ordinarias permanecen disponibles para su defensa.

En este sentido, el Tribunal Constitucional ha establecido que, como regla general, no es posible utilizar el proceso de amparo para reclamar beneficios tributarios, como los fraccionamientos tributarios, dado que estas solicitudes no están directamente relacionadas con la protección de derechos constitucionales, sino con aspectos legales que deben canalizarse por las vías judiciales ordinarias correspondientes.

En ese orden de ideas, el Amparo tampoco tutela beneficios tributarios. En ese sentido, en la jurisprudencia constitucional (STC 3143-2006-AA/TC) se ha precisado que:

1. Los beneficios tributarios no constituyen en puridad derechos constitucionales para el beneficiado.
2. Su violación o amenaza de violación se debe tutelar a través del proceso contencioso administrativo.

De igual manera, en la STC 5970-2006-PA, se precisó que el amparo es improcedente cuando:

1. Se solicita que mediante la interpretación de una norma legal o un convenio de estabilidad tributaria se determine que al demandante le corresponde el beneficio tributario (RTC 2036-2007-PA).
2. En abstracto se cuestiona la decisión del Poder Legislativo de poner fin a un régimen de beneficios tributarios (RTC 6916-2006-PA).

Otros casos en los cuales el Tribunal Constitucional ha indicado que no es procedente el Amparo se ha dado en los siguientes casos:

- ✓ Cuando se pretende reevaluar la interpretación de la Sunat para que se emita un pronunciamiento sobre la correcta aplicación de la ley (STC 8605-2005-AA).
- ✓ Cuando se pretende reevaluar las pruebas actuadas en la etapa de fiscalización (STC 7955-2005-PA).
- ✓ Cuando se pretende reevaluar la interpretación económica de los hechos en la etapa de fiscalización (STC 7955-2005-PA).
- ✓ Cuando los trabajadores cuestionan los procesos de cobranza coactiva de deudas tributarias de personas jurídicas (STC 5379-2005-AA).

6.2.2 Legitimidad para obrar

De acuerdo con el artículo 39° del Código Procesal Constitucional: "El afectado es la persona legitimada para interponer el proceso de amparo".

En tal sentido y como se ha expuesto previamente, en materia de Amparo, en principio, sólo tiene legitimidad para obrar quien es afectado de manera personal y directa por el supuesto acto lesivo, siendo relevantes los criterios jurisprudenciales establecidos en las STC N° 0021-2003-AA/TC, 5379-2005-AA/TC y en la sentencia recaída en el Expediente N° 3041-2003 de la Tercera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima.

El amparo en materia tributaria evidencia cómo los derechos fundamentales, tradicionalmente asociados a la persona humana, pueden extenderse y proyectarse hacia las personas jurídicas. Ejemplo de ello son el derecho al debido proceso, el derecho de defensa, la libertad contractual, entre otros, que también son reconocidos y protegidos en favor de las personas jurídicas en el marco de sus relaciones con la Administración Tributaria. Este enfoque refuerza la idea de que los derechos fundamentales trascienden la naturaleza del sujeto, aplicándose igualmente a entidades que participan en el orden jurídico.

Por ejemplo, en el caso de la STC N° 01164-2000-AA/TC, se refiere a un proceso en el cual se hace extensivo a una persona jurídica (la Universidad Ricardo Palma) respecto al derecho constitucional de naturaleza típicamente penal, de la presunción de inocencia.

De la misma manera, en la STC N° 01803-2004-AA/TC, se analiza la inconstitucionalidad de una norma que condiciona un beneficio tributario (Régimen de Gradualidad) a la no impugnación de la resolución que establece la sanción, extendiéndose una garantía clásica del ámbito penal al procedimiento administrativo sancionador:

“24. De otro lado, también se ha violado, en este caso, una garantía judicial clásica que, si bien se ha desarrollado en el ámbito penal, debe contemplarse como garantía extensible al procedimiento administrativo sancionador, sin ninguna reserva, en base a las consideraciones expuestas, pero, además, porque el poder coercitivo de la Administración supone una clara intervención de los derechos de los ciudadanos, a quienes el sistema jurídico no puede dejar desprotegidos en ningún caso.

25. La prohibición de la reforma peyorativa o reformatio in peius, como la suele denominar la doctrina, es una garantía implícita en nuestro texto constitucional que forma parte del debido proceso judicial (cf. Exp. 1918-2002-HC/TC) y está orientada precisamente a salvaguardar el ejercicio del derecho de recurrir la decisión en una segunda instancia sin que dicho ejercicio implique correr un riesgo mayor de que se aumente la sanción impuesta en la primera instancia.

26. En este sentido, este Tribunal declara que la garantía constitucional de la prohibición de reforma peyorativa o reformatio in peius debe entenderse como una garantía que proyecta sus efectos también en el procedimiento administrativo sancionador y, en general, en todo procedimiento donde el Estado ejercite su poder de sanción y haya establecido un sistema de recursos para su impugnación”.

6.2.3 El plazo para interponer la demanda de Amparo.

El plazo para interponer la demanda es un tema importante, habida cuenta que importa el comienzo del término a partir del cual los que se consideren afectados pueden hacer valer sus derechos en la vía de los procesos constitucionales. Así, se presentan los siguientes supuestos:

➤ En el caso que medie acto lesivo.

El primer párrafo del artículo 45° del Código Procesal Constitucional establece que el plazo para interponer la demanda de Amparo prescribe a los sesenta (60) días hábiles de producida la afectación, siempre que el afectado hubiese tenido conocimiento del acto lesivo y se hubiese hallado en posibilidad de interponer la demanda. Si esto no hubiese sido posible, el plazo se computará desde el momento de la remoción del impedimento⁷.

➤ En el caso que se impugne resoluciones judiciales.

El segundo párrafo del artículo 45° del Código Procesal Constitucional, indica que tratándose del proceso de amparo iniciado contra resolución judicial o laudo arbitral, el plazo para interponer la demanda es de 30 días hábiles y se inicia con la notificación de la resolución o laudo arbitral que tiene la condición de firme.

⁷ Cfr. STC N°s 01627-2004-AA/TC y 01049-2003-AA/TC, en esta última se establece que el plazo para interponer el Amparo es de prescripción y no de caducidad, como muchos entendían.

Esta medida resulta pertinente, ya que busca garantizar de manera efectiva que quienes consideren vulnerados sus derechos fundamentales por una resolución judicial no enfrenten limitaciones irrazonables para acceder al proceso de amparo. El plazo establecido concluye 30 días hábiles después de la notificación de la resolución que dispone el cumplimiento de lo ejecutoriado, brindando así un marco temporal razonable para que los afectados puedan ejercer su derecho a la tutela judicial efectiva.

Figura 10
¿Qué plazo aplica para presentar una demanda de Amparo?



6.2.4 Reglas para el cómputo del plazo.

El tercer párrafo del artículo 45° del Código Procesal Constitucional establece que el cómputo del plazo para interponer demanda de Amparo se sujetará a las siguientes reglas:

1) El plazo se computa desde el momento en que se produce la afectación, aun cuando la orden respectiva haya sido dictada con anterioridad.

La norma distingue entre dos momentos: aquél en el cual se dicta la orden y el momento en que dicha orden se hace efectiva, esto es, cuando se produce la afectación en la realidad y, con buen criterio, se opta porque el plazo se compute a partir de este segundo momento.

2) Si la afectación y la orden que la ampara son ejecutadas simultáneamente, el cómputo del plazo se inicia en dicho momento.

La norma tiene coherencia lógica si coinciden en el tiempo la orden y la afectación, lo obvio, es que en ese momento se empiece a computar el plazo.

3) Si los actos que constituyen la afectación son continuados, el plazo se computa desde la fecha en que haya cesado totalmente su ejecución.

Cuando se está impugnando actos continuados, es decir, actos que se prolongan en el tiempo, lo lógico es que el plazo se compute a partir del momento en que ha cesado la ejecución del último acto lesivo.

4) La amenaza de ejecución de un acto lesivo no da inicio al cómputo del plazo. Sólo si la afectación se produce se deberá empezar a contar el plazo.

La norma resulta coherente, habida cuenta que el plazo de prescripción está diseñado para empezar a correr a partir del momento en que se produce el acto lesivo y no desde en que se entiende que existe amenaza de ejecución del mismo.

5) Si el agravio consiste en una omisión, el plazo no transcurrirá mientras ella subsista.

La omisión es la otra cara de la acción, de la realización de un acto determinado. Por eso, para el caso de la omisión, se entiende que el plazo no empezará a correr mientras que la misma subsista.

6) El plazo comenzará a contarse una vez agotada la vía previa, cuando ella proceda.

Este tema es particularmente relevante para fines tributarios, en la cual, por regla general, el plazo empieza a computarse al partir del momento en el cual la parte afectada es notificada con la Resolución del Tribunal Fiscal que pone término a la vía previa. Así, en la STC N° 1527-2002-AA/TC, respecto al precedente del CPC, se señala:

"3. Que el acto que presuntamente viola derechos constitucionales del actor, al no considerarlo dentro de los beneficios establecidos por el Decreto Legislativo N.º 848, lo constituye la Resolución del Tribunal Fiscal N° 839-199, notificada el 30 de diciembre de 1999, que puso fin al procedimiento contencioso tributario; por lo que, en el presente caso, el plazo de caducidad a que se refiere el artículo 37.º de la Ley N.º 23506, debe computarse desde esa fecha.

4. Conforme obra a fojas 27, la demanda fue interpuesta el 31 de julio de 2001, por lo que había ya operado largamente la caducidad prevista en la ley; y, en consecuencia resulta procedente el rechazo in límine de la demanda, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 14.º de la Ley N.º 25398".

Cuando una de las partes solicita la aclaración de una resolución emitida por el Tribunal Fiscal que concluye la vía administrativa, el plazo correspondiente comienza a computarse desde la notificación de la resolución original, y no desde la emisión de la resolución que responde al recurso de aclaración. Un ejemplo de ello se encuentra en la Sentencia del Tribunal

Constitucional N° 00831-2003-AA/TC, que, en relación con el precedente del Código Procesal Civil (CPC), establece lo siguiente:

“4. Que, en virtud de lo expuesto, tanto el Primer Juzgado Corporativo Transitorio Especializado en Derecho Público como la Sala de Derecho Público de la Corte Superior de Justicia de Lima, rechazaron, in límine, la demanda, alegando que ésta se interpuso cuando ya había vencido el plazo de caducidad, computado desde la notificación de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 262-4-2000, y no a partir de la notificación de la resolución que denegó la ampliación solicitada.

5. Que este Tribunal coincide con lo expresado en las instancias inferiores, puesto que la empresa demandante, al solicitar la ampliación de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 262-4-2000, en realidad pretendía impugnar el fallo, desnaturalizando la esencia del mismo, lo que se observa con claridad al apreciar que el sustento del pedido ampliatorio se repite en esta acción de amparo. Por lo tanto, es correcto que el plazo de caducidad se compute a partir del 25 de mayo de 2000 (fecha en la cual la recurrente fue notificada de la primera resolución) y no desde el 12 de diciembre del mismo año (fecha de recepción de la segunda), puesto que la demanda fue interpuesta el 16 de enero de 2001, cuando ya habían transcurrido más de 60 días hábiles, como lo señala el artículo 37º de la Ley N° 23506”.

7) Si se trata de normas autoaplicativas el plazo no prescribe, salvo que la norma sea derogada o declarada inconstitucional.

6.2.5 El agotamiento de las vías previas

Conforme al artículo 43º del Código Procesal Constitucional, como regla general, el proceso de Amparo solo es admisible una vez agotadas las vías previas. Además, en caso de duda respecto al agotamiento de estas, se debe optar por admitir la tramitación de la demanda. Esta disposición es clara por sí misma y, como se ha señalado en casos similares, su propósito principal es garantizar la protección de los derechos fundamentales de las personas.

- ✓ Entonces, podemos afirmar que el agotamiento de las vías previas está formado por los recursos administrativos mediante los cuales se puede revocar o anular el acto que va a ser demandado.
- ✓ Se debe considerar que para exigir su inicio y agotamiento debe encontrarse previamente regulada.
- ✓ Además, el agotamiento se inicia cuando se interponen en forma oportuna los recursos obligatorios, más no los facultativos.

Por ejemplo, en la STC N° 01027-2000-AA/TC, para declarar fundada una excepción de falta de agotamiento de la vía previa, el Colegiado ha utilizado el argumento en el sentido que *“No se ha acreditado en autos que la demandante haya interpuesto recurso alguno contra las Órdenes de Pago N° 021-01-0021681, 02101-0027800 y 021-01-0036576. En consecuencia, se interpuso la presente demanda sin haber cumplido con el artículo 27º de la Ley N° 23506”.*

Por lo tanto, cuando la parte demandante no demuestra haber iniciado el procedimiento administrativo correspondiente, el proceso se declara improcedente.

Asimismo, en la sentencia recaída en el Expediente N° 00124-2000-AA/TC, el Tribunal Constitucional, ha afirmado: *“Según lo expresa la recurrida, concordando, por lo demás, con la apelada que el Tribunal Fiscal sustancialmente comparte, la demanda fue interpuesta sin que se agotara la vía administrativa, ya que, pese a que la demandante fue notificada con la cuestionada Resolución de la SUNAT, no se interpuso recurso de apelación, quedando la misma en condición de cosa decidida”*.

Es evidente que, cuando el administrado, teniendo la posibilidad, no presenta el recurso de apelación, no puede considerarse que se ha agotado la vía administrativa.

Asimismo, no puede considerarse agotada la vía previa cuando la parte demandante presenta la demanda de Amparo antes de que venza el plazo establecido para que la Administración Tributaria se pronuncie sobre un recurso impugnatorio. Por ejemplo, la STC N° 02496-2003-AA/TC, se señala: *“Conforme se desprende del tenor de la demanda, con fecha 21 de mayo de 2002 la accionante presentó recurso de reclamación contra la Resolución de Intendencia N° 0690400007/SUNAT, fecha a partir de la cual la Administración Tributaria cuenta con 6 meses –y no 30 días como considera la demandante– para resolverlo, conforme lo dispone el artículo 142° del Código Tributario, por lo que, habiéndose interpuesto la demanda antes de que fenezca el plazo para que se resuelva el recurso en la vía administrativa, debe desestimarse la demanda”*.

Además, el Tribunal Constitucional ha indicado que la vía previa se agota con la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal. Así, en la STC N° 01236-2000-AA/TC se señala que *“Por Resolución de Intendencia N.º 025-4-10751/SUNAT se declaró inadmisile la reclamación interpuesta contra la Orden de Pago N.º 0211-48476. Por Resolución del Tribunal Fiscal N.º 743-1-99 se confirmó la Resolución de Intendencia N.º 025-4-10751/SUNAT. Por consiguiente, la demandante ha cumplido con agotar la vía previa, conforme lo establece el artículo 27° de la Ley N.º 23506, de Hábeas Corpus y Amparo”*.

Es importante destacar que, a partir del precedente vinculante establecido en la STC N° 03471-2004-AA/TC, será más complejo para los contribuyentes sostener que no están obligados a agotar la instancia ante el Tribunal Fiscal antes de recurrir a un proceso constitucional.

Por tanto, se puede concluir el agotamiento de la vía previa impone que:

- a) Se agote con la resolución que emite el Tribunal Fiscal.
- b) Las órdenes de pago y las resoluciones de determinación, de multa, de ejecución coactiva y de medidas cautelares tengan que ser reclamadas en forma previa en el procedimiento administrativo establecido en el Código Tributario.

Las excepciones al agotamiento de las vías previas.

Conforme el artículo 43° del Código Procesal Constitucional establece que no será necesario el agotamiento de las vías previas en los siguientes supuestos:

1) Una resolución, que no sea la última en la vía administrativa, es ejecutada antes de vencerse el plazo para que quede consentida

Este planteamiento resulta razonable, ya que, si se ejecuta una resolución antes de que expire el plazo para impugnarla y adquirir firmeza, carece de lógica exigir al afectado que agote la vía previa.

En el ámbito de la materia constitucional tributaria, este concepto ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional en la STC N° 00270-2003-AA/TC, donde se aborda en los siguientes términos:

“De manera previa a la dilucidación de la controversia, este Colegiado considera que en el presente caso no resulta exigible agotar la vía previa, habida cuenta de lo siguiente: a) lo que la demandante cuestiona en el fondo son los efectos de las diversas resoluciones emitidas, aduciendo que han vulnerado sus derechos al aplicarle una sanción de comiso sobre los bienes de su propiedad. Dicha sanción, por lo demás, supuso una aplicación inmediata, conforme se acredita con la citada Resolución N° 98R21300000278 (artículo primero), y del hecho de que se exija a la misma recurrente el pago de una multa más los gastos generados por la ejecución del comiso, como requisito sine qua non para que se le devuelva sus bienes (artículos segundo, tercero), situación que se agrava más, pues, de no pagarse la referida multa más los gastos señalados, la administración tributaria procederá al remate (artículo cuarto); b) al haberse materializado el acto sancionatorio en la forma descrita y obligarse a la entidad sancionada a que acepte cargas económicas, bajo apercibimiento de que se torne irreparable cualquier eventual reclamo que ésta formule, resultan de aplicación tanto el inciso 1 como el inciso 2 del artículo 28° de la Ley N° 23506”.

2) Por el agotamiento de la vía previa la agresión pudiera convertirse en irreparable

La lógica de la norma es coherente, pues resulta irracional insistir en hacer valer una pretensión en la vía administrativa cuando es evidente que su agotamiento podría tornar irreparable la afectación. Del mismo modo, es relevante mencionar que este supuesto ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional en la sentencia correspondiente a la STC N° 00270-2003-AA/TC, previamente citada.

3) La vía previa no se encuentra regulada o ha sido iniciada innecesariamente por el afectado

La norma resulta consistente en sus dos supuestos dado que resulta absurdo intentar agotar la vía previa cuando la misma no está regulada o, iniciarla innecesariamente.

Respecto del inicio innecesario de la vía administrativa, aun cuando no es materia constitucional tributaria, se puede hacer referencia a las diversas sentencias recaídas en procesos de Amparos sobre pensiones, casos en los cuales el Colegiado ha sentado precedente en el sentido que nunca es necesario exigir el agotamiento de la vía previa, por cuanto el derecho a una pensión se encuentra vinculado al derecho a la vida.

En cuanto a que la vía previa no esté regulada, existe abundante jurisprudencia Tribunal Constitucional que es específica de la materia tributaria. Así, en la STC N° 00022-2002-AA/TC se afirma:

“Que, el numeral 3) del artículo 28° de la Ley N.º 23506, de Hábeas Corpus y Amparo, establece que no será exigible el agotamiento de la vía previa si ésta no se encuentra regulada. Y, en el presente caso, no se encuentra normado en la ley recurso administrativo alguno que revierta los efectos de un Decreto Supremo que haya sido dictado contraviniendo lo dispuesto en el artículo 74° de la Constitución Política del Estado, afectando a la empresa demandante, al ser requerida para el pago mediante los valores

presentados en autos, sin tener que demostrar su incapacidad para el cumplimiento de la referida obligación tributaria, y en consecuencia, la demandante se encuentra exceptuada de cumplir con el requisito de agotar la vía previa".

4) No se resuelve la vía previa en los plazos fijados para su resolución.

Esta norma posee un fundamento lógico, ya que no tiene sentido que el contribuyente sea perjudicado por la inacción o desidia de la administración. En este contexto, resulta pertinente citar la sentencia emitida el 11 de septiembre de 2003 por la Segunda Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima, correspondiente al Expediente N° 386-2003. En dicha sentencia, se desestima la excepción de falta de agotamiento de la vía previa planteada por la SUNAT, basándose en el siguiente razonamiento:

"Sin embargo, es menester señalar que la parte demandada, hasta la fecha, aproximadamente a dos años de la presentación del recurso de apelación, en sede administrativa, no ha acreditado que el Tribunal Fiscal correspondiente haya emitido resolución en torno a dicho medio impugnatorio, es decir, que el plazo contenido en el precitado dispositivo legal ha sido superado ampliamente; en ese orden, la omisión o error de la entidad emplazada no puede operar en perjuicio del recurrente a fin de obtener una decisión de fondo en relación a sus pretensiones demandadas en esta vía; siendo que el inciso 4° del artículo 28° de la Ley N° 23506 –Ley de Hábeas Corpus y Amparo– preceptúa que no será exigible el agotamiento de las vías previas si no se resuelven éstas en los plazos fijados para su resolución; en consecuencia, resulta infundada la excepción de falta de agotamiento de la vía administrativa".

Algunos casos sobre las excepciones a la falta de agotamiento de la vía previa en materia tributaria se pueden dar en los siguientes casos:

- ✓ Es inexigible cuando se condiciona el agotamiento de la vía previa al pago del íntegro de la deuda tributaria de una resolución de determinación (STC 0646-1996-AA).
- ✓ Cuando estamos ante una notificación simultánea (mismo día, fecha y hora) de la Orden de Pago y la Resolución de Ejecución Coactiva (STC 10717-2006-PA).
- ✓ Cuando existe una amenaza real del incremento de la sanción impuesta (STC 1803-2004-AA).

6.2.6 Características del Proceso de Amparo

- a) Sólo tutela derechos que tienen reconocimiento constitucional, más no legal.
- b) Como proceso es excepcional: procede siempre que no exista una vía igualmente satisfactoria.
- c) La regla es que la vía administrativa no sólo debe iniciarse, sino que también debe agotarse, salvo las excepciones previstas en el Código Procesal Constitucional.
- d) Existe plazo de prescripción para que el afectado o su representante interponga la demanda.

6.2.7 Amparo contra Normas

El artículo 8° del Código Procesal Constitucional establece que cuando se invoque la amenaza o violación de actos que tienen como sustento la aplicación de una norma

incompatible con la Constitución, la sentencia que declare fundada la demanda dispondrá, además, la inaplicabilidad de la citada norma.

En el caso tributario, el Tribunal Constitucional ha sido particularmente claro en la STC N° 00681-2004-AA/TC, en la cual ha señalado que el Amparo no procede contra normas, en los siguientes términos:

“1. El objeto de la presente demanda es que se declare inaplicable el artículo 19° de la Ley 27153, que regula la explotación de los juegos de casino y máquinas tragamonedas. Se alega que dicho artículo vulnera los derechos constitucionales a la igualdad ante la ley y a la propiedad.

2. Para acreditar lo alegado por el accionante sobre la aplicación del control difuso respecto al artículo que cuestiona se requieren los siguientes presupuestos:

a) Que la acción de garantía tenga por objeto la impugnación de un acto que constituya la aplicación de la norma considerada inconstitucional (artículo 3° de la Ley N.° 23506).

b) Que la norma a inaplicarse tenga una relación directa, principal e insoluble con la resolución del caso, es decir, que sea relevante en la resolución de la causa.

c) Que esta norma tenga evidentemente tal condición, aun luego de habérsela interpretado de conformidad con la Norma Fundamental, pues, a tenor de la Segunda Disposición General de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, "Los Jueces y Tribunales sólo inaplican las disposiciones que estimen incompatibles con la Constitución cuando por vía interpretativa no sea posible la adecuación de tales normas al ordenamiento constitucional.

3. En el caso de autos, es precisamente el primer presupuesto del control difuso el que no se cumple. En efecto, no existe en el expediente acto de aplicación del referido artículo 19° de la Ley 27153. Por tanto, conforme este Tribunal lo ha señalado en reiterada jurisprudencia, en el amparo no cabe impugnar en abstracto la validez de una norma jurídica, sino solo cuando se ha concretado un acto de aplicación de la misma”.

6.2.8 Amparo contra Sentencias Estimativas

El artículo 9° del Código Procesal Constitucional establece que *“El amparo procede respecto de resoluciones judiciales firmes dictadas con manifiesto agravio a la tutela procesal efectiva, que comprende el acceso a la justicia y el debido proceso. Es improcedente cuando el agraviado dejó consentir la resolución que dice afectarlo”.*

En el ámbito tributario, se pueden identificar algunos casos en los que procede el proceso de Amparo frente a resoluciones judiciales que vulneran derechos de naturaleza constitucional.

Por ejemplo, en la STC N° 00619-2003-AA/TC, la SUNAT interpuso un proceso de Amparo contra los Vocales integrantes de la Sala Mixta de Tambopata de la Corte Superior de Justicia del Cusco y contra el Procurador Público del Poder Judicial invocando la violación de los derechos constitucionales al debido proceso y a la defensa, solicitando que se declare

inaplicable una resolución judicial que declaraba inadmisibile un recurso de queja por haberse presentado fuera del plazo de ley, dado que dicho órgano judicial había considerado, para fundamentar la declaración de inadmisibilidad, el mero dicho de un auxiliar de justicia sobre la realización de una notificación (no existía certeza respecto de la realización del acto de notificación).

En este caso, el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda alegando lo siguiente:

“Debe advertirse que el documento corriente a fojas 110 vuelta, el cual sirve de sustento tanto a la apelada como a la recurrida para rechazar liminarmente la demanda, carece de un elemento identificador que individualice al receptor de la notificación judicial y que acredite que la entidad demandante tomó conocimiento de la Resolución N.º 60 en la fecha consignada en la constancia, y no en otra distinta, factor que ante la controversia suscitada se convierte en un requisito esencial, dado su carácter objetivo, y sin el cual el informe que obra a fojas 125 queda reducido tan solo a una declaración de parte sobre la existencia de determinado acto procesal, pero que no alcanza para demostrar su validez dentro del proceso en tanto existe duda sobre la oportunidad en la que se realizó (...) Que la anormalidad ocurrida en la tramitación ha privado a la entidad accionante de su derecho a que se reexamine una decisión judicial que declaró improcedente un medio impugnatorio, lo que importa que se ha materializado una lesión del derecho de defensa, consagrado en el inciso 14 del artículo 139º de la Constitución, tal como lo ha señalado el Tribunal Constitucional en el caso César Tineo Cabrera (Fundamento 18) al indicar que “el contenido esencial del derecho de defensa queda afectado cuando, en el seno de un proceso judicial, cualquiera de las partes resulta impedida, por concretos actos de los órganos judiciales, de hacer uso de los medios necesarios, suficientes y eficaces para ejercer la defensa de sus derechos e intereses legítimos”.

No cabe duda de que el amparo puede proceder contra una resolución judicial que vulnere los derechos de los contribuyentes a la tutela procesal efectiva. Es importante señalar que la norma en cuestión limita esta posibilidad a los casos en que se produzca un agravio al derecho a la tutela procesal efectiva, entendida dentro del marco del acceso a la justicia y del debido proceso. Esto significa que el amparo, en este contexto, opera exclusivamente como un mecanismo para proteger garantías procesales fundamentales cuando estas han sido afectadas por decisiones judiciales (Escalante, 2007, pág. 882).

Asimismo, en el párrafo final del artículo en análisis se establece la definición de lo que se entiende por tutela procesal efectiva:

“Aquella situación jurídica de una persona en la que se respetan, de modo enunciativo, sus derechos de libre acceso al órgano jurisdiccional, a probar, de defensa, al contradictorio e igualdad sustancial en el proceso, a no ser desviado de la jurisdicción predeterminada ni sometido a procedimientos distintos de los previstos por la ley, a la obtención de una resolución fundada en derecho, a acceder a los medios impugnatorios regulados, a la imposibilidad de revivir procesos fenecidos, a la actuación adecuada y temporalmente oportuna de las resoluciones judiciales y a la observancia del principio de legalidad procesal penal”.

En consecuencia, los casos en los que procede el Amparo contra resoluciones judiciales están definidos de manera estricta y excluyente, lo cual debe tenerse en cuenta al plantear este tipo de proceso constitucional frente a un mandato judicial. Siguiendo la misma lógica, tampoco procede el Amparo cuando el afectado permite que la sentencia que lo perjudica adquiera firmeza al no impugnarla oportunamente.

6.2.9 Naturaleza del acto lesivo

El Amparo es procedente frente a actos basados en la aplicación de normas, pero no contra las normas en sí mismas (salvo excepciones). En este sentido, es importante aclarar que los actos de la Administración que pueden activar el mecanismo del Amparo deben cumplir con ciertas características o requisitos, es decir, deben responder a una naturaleza específica.

Respecto a este tema, Carlos Mesía Ramírez afirma que el acto lesivo para que pueda ser capaz de generar un proceso constitucional, debe responder a la siguiente naturaleza **(Escalante, 2007, pág. 890)**:

a) Debe ser personal y directo.

Esto se refiere a que el acto debe estar dirigido específicamente a una persona determinada. Además, para que sea considerado directo, solo puede recurrir al proceso de amparo quien resulte directamente afectado por el acto lesivo.

Esto se encuentra en concordancia con lo establecido en los artículos 39° y 40°, primer párrafo, del Código Procesal Constitucional. Estas disposiciones determinan que, en materia de Amparo, en principio, solo tiene legitimidad para actuar el afectado directo, quien puede hacerlo a través de su representante procesal.

En tal sentido, el Tribunal Constitucional en la STC N° 00437-2002AC/TC (proceso de Cumplimiento), estableció, acogiendo los argumentos expuestos por la SUNAT, que un socio o accionista de una empresa no puede articular un proceso constitucional en representación de esta última, por lo que *"... debe desestimarse la pretensión, toda vez que, como ha expuesto la demandada, la personalidad jurídica de una sociedad anónima es distinta de la de sus accionistas, por lo que las obligaciones de la persona moral, o las acreencias que pudiese tener, no pueden quedar supeditadas a los problemas que surjan entre sus accionistas..."*.

En la STC N° 05379-2005-AA/TC, se declaró improcedente una demanda de amparo a través de la cual dos trabajadores pretendían cuestionar la deuda tributaria a cargo de su empleador, en los siguientes términos:

"... don Eutimio Marín Casahuaman y don José Segundo Pérez Terán, es indiscutible para el Tribunal Constitucional que ellos carecen de legitimación para accionar como demandantes en el presente proceso, pues el artículo 39° del Código Procesal Constitucional establece que "el afectado es la persona legitimada para interponer el proceso de amparo", siendo claro que si, conforme al artículo 1° del Código Tributario, la obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor (Estado) y el deudor tributario (Compañía Latinoamericana de Radiodifusión S.A.), mal podrían los demandantes en su calidad de trabajadores de dicha empresa, alegar afectación directa de derechos, cuando no forman parte de dicha relación jurídico tributaria".

El razonamiento del Tribunal Constitucional se relaciona con lo dispuesto en el artículo 1° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, el cual establece que la obligación tributaria,

de naturaleza pública, constituye el vínculo jurídico entre el acreedor y el deudor tributario. Este vínculo, creado por ley, tiene como finalidad el cumplimiento de la prestación tributaria, la cual es exigible de manera coactiva.

En este contexto, no es procedente que, por ejemplo, los accionistas o trabajadores de una persona jurídica tengan legitimidad para actuar invocando la vulneración de los derechos constitucionales de dicha persona jurídica. Esto se debe a que son las propias personas jurídicas, como afectadas personales y directas por el presunto acto lesivo, quienes deben ejercer su defensa judicial a través de sus representantes legales.

En la sentencia STC N° 0021-2003-AA/TC, se vio un caso en el cual se desestimó una demanda de Amparo en virtud de la cual una asociación de trabajadores pretendía impugnar la deuda tributaria generada por su patronal.

Es importante tener en cuenta que, para que un amparo sea procedente en materia tributaria, es necesario que las partes involucradas en la relación jurídica sustantiva (obligación tributaria, es decir, deudor-contribuyente y acreedor-Estado) sean las mismas que integren la relación jurídico-procesal (proceso de Amparo, es decir, demandante-contribuyente y demandado-Estado)

b) Debe ser concreto.

Cuando el acto supuestamente lesivo sea concreto, hace referencia a que:

- a) *El daño que se causa debe ser real y cierto, esto es, concreto; excluyéndose, por ello, de la protección del Amparo los actos imaginarios, inciertos o de improbable realización*

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha establecido en la STC N° 1266-2001-AA/TC que la existencia de actos continuados o de tracto sucesivo no configuran un daño real y cierto capaz de poner en marcha el mecanismo urgente del amparo:

"... tampoco es una causal de excepción del agotamiento de la vía administrativa que el acto reclamado sea continuado o de tracto sucesivo. Tal distinción en la teoría del acto reclamado o lesivo tiene por propósito determinar a partir de cuándo ha de empezar a computarse el plazo de caducidad y no, desde luego, exceptuar a una persona del cumplimiento del requisito legal del agotamiento de la vía previa".

- b) *La lesión debe ser actual, no pudiendo operar el Amparo respecto de hechos pasados o consumados, salvo el supuesto en el cual los efectos del acto acaecido en el pasado se proyecten hasta el momento en el cual se recurre a la vía del proceso constitucional.*

Al respecto, se tiene que Tribunal Constitucional en la STC N° 0323-2001-AA/TC, resolviendo una impugnación del Decreto Supremo N° 095-96-EF, ha establecido criterio en el sentido que:

"Si bien la Cuarta Disposición Complementaria y Final de la Ley N° 27153 ... modificada por la Ley N° 27796 ... se estableció eliminar toda referencia de aplicación del Impuesto Selectivo al Consumo a casinos de juego, máquinas tragamonedas y otros aparatos electrónicos, los efectos del decreto supremo cuestionado en autos se mantienen al existir las órdenes de pago ... y la Resolución de Ejecución Coactiva".

Para que el proceso de Amparo sea procedente, se requiere, como regla general, que el acto lesivo tenga carácter actual, salvo en los casos en que sus efectos persistan al momento de iniciar dicho proceso constitucional.

c) Debe ser manifiestamente ilegítimo e incontestable.

Para que un acto lesivo sea considerado manifiestamente ilegítimo, es necesario que sea contrario a la ley o a la Constitución, es decir, que carezca de fundamento en el marco normativo en el que se pretende justificar.

Al respecto, el Tribunal Constitucional en la STC N° 0930-2001-AA/TC, proceso que corresponde a un supuesto en el cual el acto de la Administración Tributaria (orden de pago) es manifiestamente ilegítimo en la medida que se basa en un Decreto Supremo que viola en principio de legalidad, se señaló que *“el establecimiento de la alícuota del impuesto selectivo al consumo respecto a las máquinas tragamonedas mediante el Decreto Supremo N.º 095-96-MEF vulnera el principio de legalidad o de reserva de la ley, contemplado en el precitado artículo de la Constitución”*.⁸

Resulta evidente que el acto lesivo es manifiestamente ilegítimo e incontestable cuando, existiendo reserva de ley para que la alícuota del tributo sea establecida o regulada mediante una norma con rango de ley, esta ha sido fijada mediante una disposición de rango infralegal.

d) Debe ser arbitrario.

La ilegitimidad del acto lesivo, derivada de su carácter injusto, está vinculada con su naturaleza arbitraria. En este sentido, un acto arbitrario puede estar amparado legalmente o carecer de sustento legal, pero lo que define su condición de injusto es su falta de conformidad con los preceptos o valores de rango constitucional, o su contradicción con estos.

Por ejemplo, en la STC N° 00270-2003-AA/TC, el Tribunal Constitucional declaró fundada la demanda por no encontrar sustento a la actuación de la SUNAT, sobre la base de la siguiente consideración:

“la demandada no ha precisado cuáles han sido los criterios que ha utilizado para determinar el cumplimiento o no de los requisitos exigidos conforme al citado Reglamento de Comprobantes de Pago; en consecuencia, si un documento como el anteriormente consignado demuestra por sí mismo lo contrario de lo que se afirma, no puede aceptarse como válido el ejercicio discrecionalmente ilimitado de una potestad sancionatoria. Por consiguiente, y si al momento de la intervención, la Guía de Remisión reunía los requisitos exigidos, queda claro que la sanción impuesta carece de todo sustento, deviniendo en inaplicable al igual que las diversas resoluciones que le han servido de sustento”.

e) Debe atacar un derecho constitucional líquido, cierto e incontestable.

Se considera que un derecho constitucional posee las características de liquidez, certeza e incontestabilidad cuando no es posible oponerle argumentos razonables en su contra, sino únicamente afirmaciones de consistencia cuestionable o poco fundamentadas.

⁸ Similar criterio, pero respecto al Impuesto Selectivo al Consumo aplicable a los cigarrillos, se expone en las STC N°s 02762-2002-AA/TC y 01551-2005-PA/TC.

6.3 El Proceso Constitucional de Hábeas Data

De acuerdo con el numeral 3 del artículo 200° de la Constitución vigente, el proceso de Hábeas Data procede frente a cualquier acción u omisión, cometida por una autoridad, funcionario o persona, que vulnere o amenace los derechos reconocidos en el artículo 2°, incisos 5 y 6, de la Carta Magna.

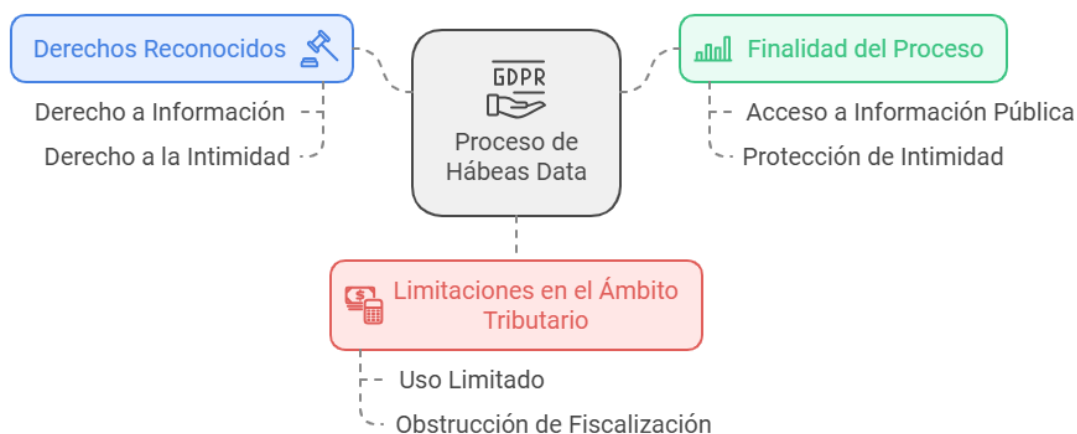
El inciso 5 del artículo 2° establece que "toda persona tiene derecho (...) a solicitar, sin necesidad de expresar causa, la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, dentro del plazo legal y asumiendo el costo correspondiente". Sin embargo, este derecho no aplica a informaciones que comprometan la intimidad personal ni a aquellas cuya reserva esté expresamente establecida por ley o fundamentada en razones de seguridad nacional.

Por su parte, el inciso 6 del mismo artículo consagra el derecho de toda persona a que "los servicios informáticos, computarizados o no, públicos o privados, no proporcionen informaciones que vulnere su intimidad personal o familiar".

En este contexto, el proceso de Hábeas Data tiene como finalidad permitir que los ciudadanos, por un lado, accedan a información en poder del aparato estatal sin necesidad de justificar la solicitud, asumiendo únicamente los costos asociados al suministro de dicha información, y por otro lado, proteger su derecho a oponerse a que servicios informáticos, tanto públicos como privados, compartan información que afecte su intimidad personal o familiar.

No obstante, en el ámbito tributario, el uso del Hábeas Data ha sido limitado. Los casos en los que se ha recurrido a este mecanismo no suelen estar orientados a obtener información o rectificar datos en poder de la Administración Tributaria. Por el contrario, estos procesos han tenido como objetivo entorpecer o frustrar procesos de fiscalización al solicitar información proporcionada por terceros, la cual se encuentra legítimamente protegida por la reserva tributaria.

Figura 11
Proceso de Hábeas Data



6.3.1 Los derechos protegidos.

El artículo 59° del Código Procesal Constitucional establecen que el habeas data procede en defensa del derecho de acceso a la información pública reconocido en el inciso 5) del artículo 2 de la Constitución.

También procede en defensa del derecho a la autodeterminación informativa, enunciativamente, bajo las siguientes modalidades:

- 1) Reparar agresiones contra la manipulación de datos personalísimos almacenados en bancos de información computarizados o no.
- 2) A conocer y supervisar la forma en que la información personal viene siendo utilizada.
- 3) A conocer el contenido de la información personal que se almacena en el banco de datos.
- 4) A conocer el nombre de la persona que proporcionó el dato.
- 5) A esclarecer los motivos que han llevado a la creación de la base de datos.
- 6) A conocer el lugar donde se almacena el dato, con la finalidad de que la persona pueda ejercer su derecho.
- 7) A modificar la información contenida en el banco de datos, si se trata de información falsa, desactualizada o imprecisa.
- 8) A incorporar en el banco de datos información que tengan como finalidad adicionar una información cierta pero que por el transcurso del tiempo ha sufrido modificaciones.
- 9) A incorporar información que tiene como objeto aclarar la certeza de un dato que ha sido mal interpretado.
- 10) A incorporar al banco de datos una información omitida que perjudica a la persona.
- 11) A eliminar de los bancos de datos información sensible que afectan la intimidad personal, familiar o cualquier otro derecho fundamental de la persona.
- 12) A impedir que las personas no autorizadas accedan a una información que ha sido calificada como reservada.
- 13) A que el dato se guarde bajo un código que solo pueda ser descifrado por quien está autorizado para hacerlo.
- 14) A impedir la manipulación o publicación del dato en el marco de un proceso, con la finalidad de asegurar la eficacia del derecho a protegerse.
- 15) A solicitar el control técnico con la finalidad de determinar si el sistema informativo, computarizado o no, garantiza la confidencialidad y las condiciones mínimas de seguridad de los datos y su utilización de acuerdo con la finalidad para la cual han sido almacenados.

16) A impugnar las valoraciones o conclusiones a las que llega el que analiza la información personal almacenada.

Se puede observar que el proceso constitucional de Hábeas Data tiene como propósito específico la protección de dos derechos fundamentales: a) el derecho de acceso a la información pública, establecido en el numeral 5 del artículo 2º de la Constitución, y b) el derecho a la autodeterminación informativa, consagrado en el numeral 6 del mismo artículo.

En cuanto al derecho de acceso a la información pública, cabe indicar que el mismo ha sido definido, en principio, en la STC Nº 1797-2002-HD/TC, como una modalidad o concreción del derecho de petición:

“En la medida en que el derecho de acceso a la información pública garantiza que cualquier persona, sin expresión de causa, pueda solicitar la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido, éste termina constituyéndose en una modalidad o concreción del derecho de petición. Como sostuviera este Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Exp. Nº. 1071-1998-HD/TC, “del hecho de que su reconocimiento constitucional (del derecho de acceso a la información pública) se haya precisado independientemente del genérico derecho de petición, hay que comprender que la Constitución le ha querido brindar un tratamiento particularizado y también un medio de tutela distinto, como en efecto se ha previsto al incorporar como uno de los derechos protegidos mediante el hábeas data”.

Es relevante subrayar que el Tribunal Constitucional, en la sentencia acotada, ha enfatizado que el derecho de acceso a la información pública posee una doble dimensión: individual y colectiva. En relación con la dimensión individual, el Colegiado ha indicado que:

“El derecho de acceso a la información pública evidentemente se encuentra estrechamente vinculado a uno de los contenidos protegidos por la libertad de información. Y al igual de lo que sucede con esta última, debe indicarse que el derecho de acceso a la información pública tiene una doble dimensión. Por un lado, se trata de un derecho individual, en el sentido de que garantiza que nadie sea arbitrariamente impedido de acceder a la información que guarden, mantengan o elaboren las diversas instancias y organismos que pertenezcan al Estado, sin más limitaciones que aquellas que se han previsto como constitucionalmente legítimas. A través de este derecho se posibilita que los individuos, aisladamente considerados, puedan trazar, de manera libre, su proyecto de vida, pero también el pleno ejercicio y disfrute de otros derechos fundamentales. Desde esta perspectiva, en su dimensión individual, el derecho de acceso a la información se presenta como un presupuesto o medio para el ejercicio de otras libertades fundamentales, como puede ser la libertad de investigación, de opinión o de expresión, por mencionar alguna”.

Con relación a su dimensión colectiva, el Tribunal Constitucional ha indicado lo siguiente:

“En segundo lugar, el derecho de acceso a la información tiene una dimensión colectiva, ya que garantiza el derecho de todas las personas de recibir la información

necesaria y oportuna, a fin de que pueda formarse una opinión pública, libre e informada, presupuesto de una sociedad auténticamente democrática.

Desde este punto de vista, la información sobre la manera como se maneja la res pública termina convirtiéndose en un auténtico bien público o colectivo, que ha de estar al alcance de cualquier individuo, no sólo con el fin de posibilitar la plena eficacia de los principios de publicidad y transparencia de la Administración pública, en los que se funda el régimen republicano, sino también como un medio de control institucional sobre los representantes de la sociedad; y también, desde luego, para instar el control sobre aquellos particulares que se encuentran en la capacidad de poder inducir o determinar las conductas de otros particulares o, lo que es más grave en una sociedad como la que nos toca vivir, su misma subordinación".

Igualmente, el Tribunal Constitucional, respecto del derecho a la autodeterminación informativa ha señalado en la STC N° 1797-2002-HD/TC:

"... tiene por objeto proteger la intimidad, personal o familiar, la imagen y la identidad frente al peligro que representa el uso y la eventual manipulación de los datos a través de los ordenadores electrónicos ... garantiza la facultad de todo individuo de poder preservarla controlando el registro, uso y revelación de los datos que les conciernen".

En la STC N° 1797-2002-HD/TC, el Tribunal Constitucional definió el alcance de la protección del derecho a la autodeterminación informativa a través del hábeas data, estableciendo lo siguiente:

1. **Acceso a los registros de información:** Toda persona tiene el derecho de exigir jurisdiccionalmente acceso a los registros de información, ya sean computarizados o no, independientemente de su naturaleza. Este acceso permite conocer qué datos están registrados, la finalidad y el destinatario del registro, así como la identidad de quienes recopilaron dicha información.
2. **Actualización y complementación de datos:** Se reconoce la posibilidad de solicitar la inclusión de datos adicionales en los registros existentes, ya sea para actualizarlos o para agregar información no registrada pero necesaria para reflejar de manera completa la identidad o imagen de la persona afectada.
3. **Rectificación, limitación y cancelación de datos:** Los individuos tienen la facultad de corregir información personal o familiar registrada, impedir su difusión para fines distintos a los que justificaron su registro o, incluso, solicitar la eliminación de datos que razonablemente no deberían estar almacenados.

Estos mismos criterios fueron reiterados en la STC N° 2579-2003-HD/TC, consolidando así la protección del derecho a la autodeterminación informativa bajo los lineamientos mencionados.

6.3.2 Legitimación para obrar.

Los artículos 55° Y 56° del Código Procesal Constitucional señalan:

“Artículo 55. Legitimación activa

La demanda de habeas data solo puede ser ejercida por el afectado, sus tutores o curadores o por sus herederos.

Cuando la demanda es interpuesta por persona jurídica de derecho privado, esta se interpone por su representante legal o por el apoderado que designe para tal efecto.

Artículo 56. Legitimación pasiva

Con la demanda se emplaza al titular o responsable y a los usuarios de bancos de datos, públicos o privados, destinados o no a proveer información”.

El hábeas corpus, como proceso constitucional orientado a la protección de la libertad individual, se caracteriza por requerir menos formalidades que otros procesos constitucionales para su interposición.

En este sentido, la demanda puede ser presentada tanto por la persona afectada como por cualquier otra, sin necesidad de contar con su representación. Esta disposición adquiere especial relevancia en casos de personas detenidas o desaparecidas. Asimismo, no se exige que la demanda sea autorizada por un abogado, ni el pago de tasa alguna, ni el cumplimiento de formalidades adicionales. Además, se prevé que la Defensoría del Pueblo pueda presentarla.

El objetivo fundamental de este proceso es salvaguardar la libertad, considerada el bien más valioso del ser humano. Por ello, se justifica plenamente que el recurso sea accesible sin los requisitos habituales que se exigen en un proceso judicial ordinario.

6.3.3 Requisitos de la demanda

El artículo 2° del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 2°.- La demanda

En los procesos de amparo, habeas data y de cumplimiento, la demanda se presenta por escrito y deberá contener cuando menos, los siguientes datos y anexos:

- 1) La designación del juez ante quien se interpone;*
- 2) el nombre, identidad y domicilio procesal del demandante;*
- 3) el nombre y domicilio del demandado;*
- 4) la relación numerada de los hechos que hayan producido, o estén en vías de producir la agresión del derecho constitucional;*
- 5) los derechos que se consideran violados o amenazados;*

6) el petitorio, que comprende la determinación clara y concreta de lo que se pide;

7) la firma del demandante o de su representante o de su apoderado, y la del abogado.

En ningún caso, la demanda podrá ser rechazada por el personal administrativo del juzgado o sala correspondiente.

En los lugares donde predominan el quechua, el aimara y demás lenguas aborígenes, la demanda escrita o verbal podrá ser interpuesta en estos idiomas.

6.3.4 El requisito especial de la demanda

El artículo 60° del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 60.- Etapa pre contenciosa

Para la procedencia del habeas data el demandante previamente debe:

“a) Tratándose del derecho reconocido en el artículo 2, inciso 5), de la Constitución, haber presentado la solicitud de información ante la autoridad administrativa y esta, de modo tácito o expreso, negado parcial o totalmente la información, incluso si la entregare incompleta o alterada.

b) Tratándose del derecho reconocido por el artículo 2, inciso 6), de la Constitución, haber reclamado por documento de fecha cierta y que el demandado no haya contestado dentro de los diez días útiles siguientes o lo haya hecho de forma incompleta o de forma denegatoria o defectuosa. Cuando el demandante opte por acudir al Tribunal de Transparencia y Acceso a la Información Pública, debe agotar esta vía previa mediante resolución expresa o darla por agotada en el supuesto de no obtener resolución dentro del plazo legal.

Si la entidad pública o el titular del dato o la información desestima el pedido, el agraviado puede interponer su demanda de habeas data en el plazo de sesenta días hábiles.

El agraviado puede prescindir de la etapa pre-contenciosa si considera que existe peligro de daño irreparable en el goce y ejercicio de sus derechos fundamentales”.

Como podemos observar en el inciso a), para la procedencia del habeas data respecto al derecho reconocido en el numeral 5 del artículo 2° de la Constitución se requerirá una solicitud de información ante la autoridad administrativa y que ella haya desestimado su solicitud de forma expresa o a través del silencio administrativo negativo. Ello inclusive si se presentara dicha solicitud de forma incompleta o alterada.

El inciso b) establece que, para la procedencia del hábeas data, es necesario que el demandante haya reclamado previamente, mediante un documento de fecha cierta, el

respeto de los derechos reconocidos en el numeral 6 del artículo 2° de la Constitución, y que el demandado haya persistido en su incumplimiento o no haya respondido dentro del plazo de diez días útiles siguientes a la presentación de la solicitud. En este contexto, cabe realizar las siguientes precisiones:

1. **Reclamo previo con documento de fecha cierta:** El administrado debe dirigir un reclamo a la Administración mediante un documento con fecha cierta, como una carta notarial, en el que se solicite de manera específica la protección de los derechos previstos en el numeral 6 del artículo 2° de la Constitución. Una comunicación genérica o ambigua no satisface este requisito, ya que debe quedar claramente expresado que se está reclamando por dichos derechos.
2. **Diferencia entre “reclamo” y “recurso de reclamación”:** Es importante no confundir el término “reclamo” establecido en el artículo 62° con el “recurso de reclamación” regulado en los procedimientos contenciosos tributarios del Código Tributario. Aunque parece una distinción evidente, puede no serlo para administrados sin asesoramiento especializado.
3. **Plazo reducido para responder:** El plazo otorgado a la Administración para responder al documento de fecha cierta es más corto en el caso del derecho reconocido en el numeral 6 del artículo 2° de la Constitución, debido a la gravedad e inmediatez del daño que puede causar la vulneración del derecho a la autodeterminación informativa. Este derecho, relacionado con el manejo de datos en sistemas computarizados, puede dar lugar a afectaciones irreparables. Por ello, el plazo reducido es coherente con la “naturaleza de las cosas” y resulta compatible con el ordenamiento constitucional.
4. **Excepción al requisito de reclamo previo:** La norma contempla una excepción al requisito de presentar un documento de fecha cierta cuando su exigencia pueda generar un peligro inminente de sufrir un daño irreparable. Corresponde al demandante demostrar esta circunstancia. Esta excepción es más probable en casos vinculados al numeral 6 del artículo 2° de la Constitución, aunque también puede aplicarse al numeral 5 en situaciones específicas, como cuando se trata de información que, en cumplimiento de leyes específicas, está próxima a ser destruida (por ejemplo, incineración).

En conclusión, estas disposiciones refuerzan la necesidad de garantizar los derechos a la autodeterminación informativa y al acceso a la información pública, adaptando los requisitos del proceso de hábeas data a la gravedad y urgencia de las posibles afectaciones.

6.3.5 Requerimiento Judicial

El artículo 64° del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 64°.- Requerimiento judicial

Admitida la demanda, el juez de oficio o a pedido de parte, puede requerir al demandado que posee, administra o maneja el archivo, registro o banco de datos, la remisión de la información concerniente al reclamante; así como solicitar informes sobre el soporte técnico de datos, documentación de base relativa a la recolección

y cualquier otro aspecto que resulte conducente a la resolución de la causa que estime conveniente.

El demandado está en la obligación de cumplir con el requerimiento al momento de contestar la demanda. Puede oponerse al requerimiento judicial si considera que la información no puede divulgarse por impedimento de ley. El juez resuelve en la audiencia única dando al demandado un plazo de tres días para cumplir con el requerimiento si considera que lo solicitado es imprescindible para sentenciar. Esta decisión es inimpugnable".

El Requerimiento Judicial se configura como una medida cautelar de amplio alcance mediante la cual el juez, ya sea de oficio o a solicitud de parte, puede acceder a información o datos relacionados con el reclamante en el contexto de un proceso constitucional de Hábeas Data. Además, el juez puede solicitar informes sobre cualquier aspecto vinculado que considere pertinente, siempre que esto ocurra antes de dictar sentencia. El plazo máximo para cumplir con dicho requerimiento es de tres días útiles.

En materia tributaria, esta figura encuentra una limitación específica en la reserva tributaria establecida en el artículo 85° del Código Tributario. Si bien dicha reserva no constituye un obstáculo para proporcionar información relativa al reclamante en virtud de un requerimiento judicial, sí restringe el acceso a información protegida de terceros.

Esta distinción es crucial, especialmente en casos donde un contribuyente, sujeto a un proceso de fiscalización, solicite que toda la información recopilada por la SUNAT durante el proceso de fiscalización le sea entregada directamente (y no al juez). En tal escenario, existen dos limitaciones fundamentales:

1. **Destino de la información en un requerimiento judicial:** La información, datos e informes recopilados a través de un requerimiento judicial son proporcionados exclusivamente al juez, para que este cuente con una visión más clara de la controversia al momento de dictar sentencia. No se entrega directamente al solicitante.
2. **Protección de la información de terceros:** De acuerdo con un análisis de razonabilidad y proporcionalidad de la reserva tributaria prevista en el artículo 85° del Código Tributario, no es posible que se incluya en una ejecución anticipada la entrega de información que involucre a terceros. Esto resguarda el principio de confidencialidad tributaria y evita que se vulnere la protección legítima de los datos de otras personas.

En conclusión, aunque el requerimiento judicial es un mecanismo eficaz en el proceso de Hábeas Data, en el ámbito tributario se encuentra limitado por la necesidad de equilibrar el acceso a la información con la protección de la reserva tributaria, especialmente en lo que respecta a terceros.

6.3.6 La acumulación de pretensiones.

El artículo 61° del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 61°.- Acumulación

Tratándose de la protección de datos personales podrán acumularse las pretensiones de acceder y conocer informaciones de una persona, con las de actualizar, rectificar, incluir, suprimir o impedir que se suministren datos o informaciones”.

Esta norma es coherente con el derecho a la autodeterminación informativa, cuyo propósito esencial es proteger la intimidad personal y familiar, así como la imagen y la identidad de las personas. Este objetivo solo puede cumplirse plenamente si se permite, de manera simultánea, acceder a la información almacenada sobre una persona y, a su vez, actualizar, rectificar, incluir, suprimir o impedir la difusión de datos en informaciones que puedan vulnerar dichos derechos.

En este sentido, la disposición contenida en el artículo 61°, pese a ser de carácter procesal, tiene como finalidad garantizar la protección de la dignidad de la persona humana mediante un recurso que sea tanto sumario como eficaz.

6.3.7 Características del hábeas data

Por estas consideraciones, podemos indicar que, el Hábeas Data presenta dos facetas:

- a) permitir el acceso a la información que se encuentra en poder de los órganos del Estado*
- b) proteger la intimidad personal y familiar de los ciudadanos frente a una eventual divulgación por parte de los servicios informáticos.*

Es decir, este proceso protege, los siguientes derechos fundamentales:

- a) El derecho que tiene toda persona a solicitar sin expresión de causa cualquier información que posea la Administración Pública y a recibirla por el costo real de su reproducción.
- b) El derecho a la protección de datos de carácter personal y familiar que se encuentren registrados o almacenados en archivos, bancos o ficheros.

Además, el proceso de Habeas Data se caracteriza por lo siguiente:

1. La información debe ser entregada dentro de un plazo razonable.
2. La información pública para entregarse debe ser actual, completa, clara y cierta.
3. No se puede entregar información pública que afecte la intimidad, el secreto bancario, la reserva tributaria, la seguridad nacional, así como aquella excluida por ley.

6.3.8 Información pública a entregar en materia tributaria

La jurisprudencia constitucional ha analizado la entrega de la siguiente información tributaria:

- ✓ Cargo de notificación de la resolución que declaró la pérdida del fraccionamiento de una deuda tributaria (STC 1083-2007-PHD).
- ✓ Copia de expedientes administrativos: cobro de impuestos, fraccionamiento tributario, ejecución coactiva, etc. (STC 1254-2000-HD).

Se puede afirmar que las probabilidades de que las actuaciones de los funcionarios de la Administración Tributaria den lugar a la interposición de un hábeas corpus son bastante bajas. Más aún, las posibilidades de que una demanda de este tipo resulte en una sentencia favorable emitida por el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional son aún más remotas.

6.4 El Proceso Constitucional de Cumplimiento

Después del amparo, el Proceso Constitucional de Cumplimiento ha sido uno de los más utilizados por los contribuyentes o terceros. Sin embargo, al igual que ocurre con el hábeas data, la jurisprudencia existente en esta materia es limitada y poco desarrollada. Es previsible que esta situación cambie conforme se vayan emitiendo nuevos fallos que contribuyan a enriquecer y consolidar el marco jurisprudencial sobre este tipo de procesos.

6.4.1 Objeto

El artículo 65° del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 65°.- Objeto

Es objeto del proceso de cumplimiento ordenar que el funcionario o autoridad pública renuente:

- 1) Dé cumplimiento a una norma legal o ejecute un acto administrativo firme; o*
- 2) se pronuncie expresamente cuando las normas legales le ordenan emitir una resolución administrativa o dictar un reglamento.*

No es objeto del proceso de cumplimiento el acto administrativo que contenga el reconocimiento o pago de devengados ni de obligaciones que deben determinarse en órgano jurisdiccional especializado o estación probatoria distinta a los juzgados especializados en lo constitucional”.

El objeto del Proceso Constitucional de Cumplimiento ha sido claramente delimitado por el Tribunal Constitucional en la STC N° 0168-2005-PC/TC. En esta sentencia, el Tribunal estableció los requisitos mínimos que deben reunir la norma legal, el acto administrativo y la orden de emisión de una resolución para que puedan ser exigidos a través de este proceso. Estos criterios buscan garantizar que el Proceso de Cumplimiento sea utilizado de manera adecuada y dentro de los límites establecidos por el ordenamiento jurídico.

Así, en primer término, el Colegiado ha establecido que constituyen cinco (05) requisitos comunes a observarse para la procedencia de un Proceso Constitucional de Cumplimiento

respecto de una norma legal, un acto administrativo o una orden de emisión de una resolución:

- 1) Ser un mandato vigente.
- 2) Ser un mandato cierto y claro, es decir, debe inferirse indubitadamente de la norma legal o el acto administrativo.
- 3) No estar sujeto a controversia ni a interpretaciones dispares.
- 4) Ser ineludible y de obligatorio cumplimiento.
- 5) Ser incondicional, matizándose que podrá tratarse de un mandato condicional, siempre y cuando su satisfacción no sea compleja y no requiera de actuación probatoria.

En el caso específico de materia constitucional tributaria, estos criterios han sido reiterados por el Tribunal Constitucional en la STC N° 10138-2005-PC/TC, mediante la cual se declaró fundado un Proceso Constitucional de Cumplimiento incoado por la Comunidad Campesina de Llocllapampa contra la SUNAT.

Además, para el supuesto de los actos administrativos, el Tribunal Constitucional ha establecidos dos (02) requisitos adicionales, consistentes en que en tales actos deberá:

- 1) Reconocerse un derecho incuestionable del reclamante.
- 2) Permitir individualizar al beneficiario.

El establecimiento de estos requisitos mínimos para la procedibilidad del Proceso Constitucional de Cumplimiento es positivo, ya que garantiza que este mecanismo se limite exclusivamente a resolver cuestiones que, en esencia, son propias de su ámbito. De esta manera, se excluyen, por ejemplo, casos que requieren el análisis de normas generales que no cumplen con los requisitos establecidos, normas que presentan remisiones complejas o superposiciones con otras disposiciones, y situaciones similares que no encajan dentro del propósito específico de este proceso constitucional.

6.4.2 Legitimación y representación

El artículo 67° del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 67°.- Legitimación y representación

Cualquier persona podrá iniciar el proceso de cumplimiento frente a normas con rango de ley y reglamentos. Si el proceso tiene por objeto hacer efectivo el cumplimiento de un acto administrativo, solo podrá ser interpuesto por la persona a cuyo favor se expidió el acto o quien invoque interés para el cumplimiento del deber omitido.

Tratándose de la defensa de derechos con intereses difusos o colectivos, la legitimación corresponderá a cualquier persona. Asimismo, la Defensoría del Pueblo puede iniciar procesos de cumplimiento.

La norma establece una clara distinción respecto a la legitimidad para obrar como demandante en el Proceso Constitucional de Cumplimiento, dependiendo del objeto del proceso:

1. **Leyes o reglamentos:** Cualquier persona tiene legitimidad para actuar como demandante cuando el proceso se dirige a exigir el cumplimiento de leyes o reglamentos. Esto se explica porque estas normas, por su naturaleza general y abstracta, afectan a todos por igual. En virtud del principio constitucional de generalidad de la ley, no pueden emitirse leyes o reglamentos dirigidos a personas específicas, sino que deben basarse en la naturaleza de las cosas. Por ello, cualquier persona está facultada para solicitar su cumplimiento.
2. **Actos administrativos o deber omitido:** En estos casos, solo la persona a cuyo favor se emitió el acto administrativo o quien invoque un interés directo para el cumplimiento del deber omitido tiene legitimidad para obrar. Esta limitación responde a que los actos administrativos y las omisiones de deber afectan de manera específica a los derechos individuales de una persona o grupo de personas, lo que justifica que únicamente el afectado directo pueda accionar.
3. **Intereses difusos:** En situaciones que involucran intereses difusos, cualquier persona tiene legitimidad para actuar como demandante. Esto ha sido reconocido en múltiples jurisprudencias del Tribunal Constitucional, dado que estos casos suelen involucrar leyes, reglamentos, actos u omisiones que potencialmente afectan a la sociedad en su conjunto.
4. **La Defensoría del Pueblo:** Esta institución tiene plena facultad para actuar como demandante en los Procesos Constitucionales de Cumplimiento. Este rol se fundamenta en el artículo 162° de la Constitución, que establece que la Defensoría del Pueblo tiene como misión la defensa de los derechos constitucionales y fundamentales de las personas y la comunidad, así como la supervisión del cumplimiento de los deberes de la administración estatal y la prestación de los servicios públicos.

En resumen, esta diferenciación en la legitimidad para obrar asegura que el Proceso de Cumplimiento se utilice de manera coherente con la naturaleza del derecho o interés involucrado, respetando tanto los derechos individuales como los intereses colectivos o sociales “.

6.4.3 Legitimación pasiva.

El artículo 68° del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 68°.- Legitimación pasiva

La demanda de cumplimiento se dirigirá contra la autoridad o funcionario renuente de la administración pública al que corresponda el cumplimiento de una norma legal o la ejecución de un acto administrativo.

Si el demandado no es la autoridad obligada, aquel deberá informarlo al juez indicando la autoridad a quien corresponde su cumplimiento. En caso de duda, el proceso continuará con las autoridades respecto de las cuales se interpuso la demanda. En todo caso, el juez deberá emplazar a la autoridad que, conforme al ordenamiento jurídico, tenga competencia para cumplir con el deber omitido".

El artículo 68° se ajusta a la lógica del proceso civil, estableciendo que debe ser emplazada la autoridad cuya acción u omisión haya generado el perjuicio que se busca resolver mediante el Proceso Constitucional de Cumplimiento.

1. **Identificación de la autoridad obligada:** Se prevé que, si la autoridad emplazada no es la responsable del cumplimiento de la obligación, esta tiene el deber de informar al juez sobre tal circunstancia, señalando cuál es la autoridad competente para cumplir con el deber omitido.
2. **Dudas sobre la autoridad obligada:** En caso de duda acerca de quién es la autoridad responsable, el juez debe continuar el proceso con las autoridades inicialmente emplazadas hasta esclarecer quién tiene la competencia.
3. **Emplazamiento de la autoridad competente:** En todos los casos, el juez tiene la obligación de emplazar a la autoridad que, conforme al ordenamiento jurídico, sea competente para cumplir con el deber omitido.

Este enfoque garantiza que el proceso se dirija hacia la autoridad adecuada, evitando dilaciones indebidas y asegurando que el Proceso Constitucional de Cumplimiento cumpla su propósito de manera efectiva y eficiente.

6.4.4 Requisito especial de la demanda.

El artículo 69° del Código Procesal Constitucional dispone:

"Artículo 69°.- Requisito especial de la demanda

Para la procedencia del proceso de cumplimiento se requerirá que el demandante previamente haya reclamado, por documento de fecha cierta, el cumplimiento del deber legal o administrativo, y que la autoridad se haya ratificado en su incumplimiento o no haya contestado dentro de los diez días útiles siguientes a la presentación de la solicitud. Aparte de dicho requisito, no será necesario agotar la vía administrativa que pudiera existir".

Como se observa, al igual que en el Proceso Constitucional de Hábeas Data, en el Proceso de Cumplimiento se establece como requisito de procedibilidad que el ciudadano haya reclamado previamente, mediante un documento de fecha cierta, el cumplimiento del deber legal o administrativo. Asimismo, es necesario que la autoridad obligada haya

persistido en su incumplimiento o no haya respondido dentro del plazo de diez días útiles contados a partir del día siguiente de la recepción de la solicitud.

Sin embargo, a diferencia de otros procesos, en el Proceso de Cumplimiento no se exige el agotamiento de la vía previa, lo que permite una acción más ágil para garantizar el cumplimiento de obligaciones legales o administrativas que afectan derechos fundamentales.

6.4.5 Causales de Improcedencia de la Demanda

El artículo 70° del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 70°.- Causales de Improcedencia

No procede el proceso de cumplimiento:

1) Contra las resoluciones dictadas por el Poder Judicial, el Tribunal Constitucional y el Jurado Nacional de Elecciones;

2) contra el Congreso de la República para exigir la aprobación o la insistencia de una ley;

3) para la protección de derechos que puedan ser garantizados mediante los procesos de amparo, habeas data y habeas corpus;

4) cuando se interpone con la exclusiva finalidad de impugnar la validez de un acto administrativo;

5) cuando se demanda el ejercicio de potestades expresamente calificadas por la ley como discrecionales por parte de una autoridad o funcionario;

6) en los supuestos en los que proceda interponer el proceso competencial;

7) cuando no se cumplió con el requisito especial de la demanda previsto por el artículo 69 del presente código; y,

8) si la demanda se interpuso luego de vencido el plazo de sesenta días contados luego de transcurridos los diez días útiles desde el momento de recepción de la comunicación de fecha cierta”.

El artículo 70° establece diversas causales de improcedencia para el Proceso Constitucional de Cumplimiento, las cuales son relevantes para delimitar su alcance y evitar su indebida utilización. En el ámbito tributario, estas causales tienen implicancias específicas:

1. **Numeral 1:** Este supuesto tiene incidencia en materia tributaria únicamente cuando se pretende desconocer resoluciones emitidas por el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional mediante un Proceso Constitucional de Cumplimiento. No aplica, en cambio, a resoluciones del Jurado Nacional de Elecciones, que no guardan relación con la tributación.

2. **Numeral 2:** En el ámbito tributario, esta causal podría aplicarse si se intenta utilizar el Proceso de Cumplimiento para exigir al Congreso de la República la aprobación o insistencia en una ley tributaria. Este tipo de pretensión excede el propósito del proceso, ya que las competencias legislativas no son ejecutables mediante un mandato de cumplimiento.
3. **Numeral 3:** Este numeral resalta que el Proceso de Cumplimiento está diseñado exclusivamente para los supuestos del artículo 66°, no para proteger derechos constitucionales que son competencia de otros procesos como el amparo, hábeas corpus o hábeas data. Por tanto, no es el medio adecuado para tutelar derechos constitucionales relacionados con la tributación.
4. **Numeral 4:** La finalidad del Proceso de Cumplimiento es asegurar que un funcionario o autoridad pública renueve:
 - Cumpla una norma legal o ejecute un acto administrativo firme.
 - Emita una resolución administrativa o reglamento que las normas le obligan a dictar. No obstante, no es procedente utilizar este proceso para cuestionar la validez de un acto administrativo, ya que dicha impugnación corresponde al proceso contencioso administrativo ante el Poder Judicial.
5. **Numeral 5:** Este numeral es coherente con la naturaleza del Proceso de Cumplimiento, que solo es procedente cuando el mandato es "ineludible y de obligatorio cumplimiento". No aplica en casos de potestades discrecionales, donde la autoridad tiene margen de decisión, incluso en el ámbito tributario.
6. **Numeral 6:** La improcedencia en este caso se relaciona con el Proceso Competencial, que se activa cuando existen conflictos sobre atribuciones asignadas por la Constitución o leyes orgánicas entre poderes del Estado, órganos constitucionales o gobiernos subnacionales. En estos casos, no se cumple el requisito de certeza sobre la obligatoriedad del mandato, lo que excluye el uso del Proceso de Cumplimiento.

En síntesis, estas causales de improcedencia aseguran que el Proceso Constitucional de Cumplimiento se limite a su propósito específico: garantizar la ejecución de mandatos claros, obligatorios y ciertos, sin interferir en materias que corresponden a otros procesos constitucionales o judiciales

6.4.6 El desistimiento de la pretensión.

El artículo 71° del Código Procesal Constitucional dispone:

"Artículo 71°.- Desistimiento de la pretensión

El desistimiento de la pretensión se admitirá únicamente cuando esta se refiera a actos administrativos de carácter particular".

La norma establece una distinción entre los casos en los que está involucrado un interés público y aquellos relacionados con un interés privado. Por esta razón, solo permite el desistimiento de la pretensión en situaciones que impliquen actos administrativos de carácter particular.

La lógica detrás de esta regulación es clara e incuestionable: cuando un particular está legitimado para exigir el cumplimiento de una norma legal que responde a un interés público, no puede, mediante un "desistimiento de la pretensión," impedir que el juez constitucional se pronuncie sobre el cumplimiento de dicha norma. Esto asegura que el interés público prevalezca y que no se frustre la finalidad del proceso de cumplimiento en garantizar la observancia de normas legales de carácter general.

6.4.7 El contenido de la sentencia fundada.

El artículo 72° del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 72°.- Contenido de la Sentencia fundada

La sentencia que declara fundada la demanda se pronunciará preferentemente respecto a:

- 1) La determinación de la obligación incumplida;*
- 2) la orden y la descripción precisa de la conducta a cumplir;*
- 3) el plazo perentorio para el cumplimiento de lo resuelto, que no podrá exceder de diez días;*
- 4) la orden a la autoridad o funcionario competente de iniciar la investigación del caso para efecto de determinar responsabilidades penales o disciplinarias, cuando la conducta del demandado así lo exija.*

La norma establece los requisitos mínimos que deben estar presentes en una sentencia que declara fundada una demanda en un Proceso Constitucional de Cumplimiento. No obstante, dado que se trata de un proceso "constitucionalizado" cuyo objetivo principal es proteger derechos fundamentales, el legislador, al emplear el término "preferentemente," otorga al juez constitucional un margen de discrecionalidad.

Este margen permite al juez, de manera prudente y fundamentada, adaptar su resolución a las circunstancias particulares del caso, con el fin de satisfacer plenamente las pretensiones de la parte actora y garantizar una tutela efectiva de los derechos constitucionales involucrados. Esto refuerza la naturaleza del proceso como un mecanismo ágil y eficaz para la protección de derechos fundamentales frente a omisiones o incumplimientos de normas legales o actos administrativos.

6.5 El Proceso Constitucional de Hábeas Corpus

Las probabilidades de que las acciones de los funcionarios de la Administración Tributaria den lugar a la presentación de un hábeas corpus son extremadamente bajas, y aún más reducidas son las posibilidades de que una demanda de este tipo sea resuelta favorablemente por el Poder Judicial o el Tribunal Constitucional. Esta conclusión se fundamenta en las estadísticas disponibles sobre procesos constitucionales vinculados a la tributación, las cuales muestran que este tipo de casos son excepcionales, reflejando su carácter poco común en la práctica judicial.

6.5.1 Derechos protegidos

El artículo 33° del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 33°.- Derechos Protegidos

Procede el habeas corpus ante la acción u omisión que amenace o vulnere los siguientes derechos que, enunciativamente, conforman la libertad individual:

1) La integridad personal y el derecho a no ser sometido a tortura o tratos inhumanos o humillantes, ni violentado para obtener declaraciones.

2) El derecho a no ser obligado a prestar juramento ni forzado u obligado a declarar o reconocer culpabilidad contra sí mismo, contra su cónyuge o conviviente, o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad.

3) El derecho a no ser exiliado sino por sentencia firme.

4) El derecho a no ser desterrado, expatriado o confinado por autoridad administrativa por razones políticas, raciales, culturales, étnicas o por cualquier otra índole.

5) El derecho a no ser separado del lugar de residencia o expulsado del país sino por mandato judicial o por aplicación de la ley correspondiente.

6) El derecho del extranjero, a quien se ha concedido asilo político, de no ser expulsado al país cuyo gobierno lo persigue, o en ningún caso si peligrase su libertad o seguridad por el hecho de ser expulsado.

7) El derecho de los nacionales o de los extranjeros residentes a ingresar, transitar o salir del territorio nacional, salvo mandato judicial o aplicación de la ley correspondiente.

8) El derecho a no ser detenido sino por mandato escrito y motivado del juez, o por las autoridades policiales en caso de flagrante delito; o si ha sido detenido, a ser puesto dentro de las 48 horas más el término de la distancia, a disposición del juzgado que corresponda, de acuerdo con el acápite f) del inciso 24) del artículo 2 de la Constitución, sin perjuicio de las excepciones que en él se consignan. En ningún caso debe interpretarse que las 48 horas a las que se refiere el párrafo precedente o el que corresponda según las excepciones constitucionales es un tope indispensable, sino el máximo a considerarse a nivel policial.

9) El derecho a decidir voluntariamente prestar el servicio militar, conforme a la ley de la materia.

10) El derecho a no ser detenido por deudas, salvo en el caso del delito de omisión de asistencia familiar.

11) El derecho a no ser privado del documento nacional de identidad, así como de obtener el pasaporte o su renovación dentro o fuera de la República.

12) El derecho a no ser incomunicado sino en los casos establecidos por el literal g) del inciso 24) del artículo 2 de la Constitución.

13) El derecho a no ser sometido a esclavitud, servidumbre, explotación infantil o trata en cualquiera de sus modalidades.

14) El derecho a ser asistido por un abogado defensor libremente elegido desde que se es citado o detenido por la autoridad policial u otra, sin excepción.

15) El derecho a retirar la vigilancia del domicilio y a suspender el seguimiento policial, cuando resulten arbitrarios o injustificados.

16) El derecho a la excarcelación de un procesado o condenado, cuya libertad haya sido declarada por el juez.

17) El derecho a que se observe el trámite correspondiente cuando se trate del procedimiento o detención de las personas, a que se refiere el artículo 99 de la Constitución.

18) El derecho a no ser objeto de ejecución extrajudicial y/o desaparición forzada.

19) El derecho a la verdad, de conformidad con su reconocimiento jurisprudencial.

20) El derecho del detenido o recluso a no ser objeto de un tratamiento carente de razonabilidad y proporcionalidad, respecto de la forma y condiciones en que cumple el mandato de detención o la pena.

21) El derecho a la protección de la familia frente a actos de violencia doméstica.

22) El derecho a la defensa de los derechos constitucionales conexos con la libertad individual".

De los derechos enumerados precedentemente teóricamente, en materia tributaria, sólo podría generar la interposición de hábeas corpus, la amenaza o violación de los regulados por los numerales 2, 6, 11, 12, 14 y 15 del artículo 25°:

1. El derecho a no ser obligado a prestar juramento ni compelido a declarar o reconocer culpabilidad contra sí mismo, contra su cónyuge, o sus parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad; en la medida que, por ejemplo, el Código Tributario contempla la posibilidad de tomar manifestaciones (declaraciones) a los contribuyentes o terceros sobre hechos que tengan incidencia en tributación.

2. El derecho de los nacionales o de los extranjeros residentes a ingresar, transitar o salir del territorio nacional, salvo mandato judicial o aplicación de la Ley de Extranjería o de Sanidad; en tanto existe la posibilidad que, por ejemplo, contrabandistas invoquen este derecho para obstaculizar las labores de represión del contrabando por parte de funcionarios de las aduanas.

3. El derecho a no ser privado del documento nacional de identidad, así como de obtener el pasaporte o su renovación dentro o fuera de la República; supuesto extremo que podría configurarse sólo en el caso que el funcionario de la Administración Tributaria, sin tener facultades para ello, retenga el DNI de un ciudadano.

4. El derecho a no ser incomunicado sino en los casos establecidos por el literal "g" del inciso 24) del artículo 2° de la Constitución; hipótesis que aparece como bizarra dentro de la actuación de los funcionarios de la Administración Tributaria, pero que, al menos teóricamente, es posible.

5. El derecho a ser asistido por un abogado defensor libremente elegido desde que se es citado o detenido por la autoridad policial u otra, sin excepción; hipótesis que podría presentarse, por ejemplo, en el caso que se prive al administrado de asesoría legal durante una manifestación administrativa.

6. El derecho a retirar la vigilancia del domicilio y a suspender el seguimiento policial, cuando resulten arbitrarios o injustificados; supuesto que podría acontecer si se llega a demostrar que, de manera arbitraria e injustificada, funcionarios de la Administración Tributaria realizan labores de vigilancia o seguimiento sobre un contribuyente o tercero. Debe precisarse que la Administración Tributaria no realiza labores de vigilancia y seguimiento, pero que si se llega a demostrar que esto ocurre, el Juez constitucional (siguiendo el espíritu de la norma) deberá analizar si estas labores son arbitrarias e injustificadas. Si estamos frente a la figura de un contribuyente sujeto a fiscalización que evita ser notificado o fiscalizado, difícilmente podría entenderse que un seguimiento o vigilancia en este contexto podría considerarse como violatorio del derecho previsto en el numeral 15 del artículo 25°.

6.5.2 Legitimación para obrar.

El artículo 26° del Código Procesal Constitucional señala:

“Artículo 26°.- Legitimación

La demanda puede ser interpuesta por la persona perjudicada o por cualquier otra en su favor, sin necesidad de tener su representación. Tampoco requerirá firma del letrado ni otra formalidad. También puede interponerla la Defensoría del Pueblo”.

El hábeas corpus, como proceso constitucional orientado a la protección de la libertad individual, se caracteriza por la reducción de requisitos en comparación con otros procesos constitucionales. Esta flexibilidad responde a la naturaleza fundamental del derecho que busca proteger.

Por ello, la demanda puede ser presentada tanto por la persona afectada como por cualquier otra, sin necesidad de contar con representación legal, lo cual es especialmente relevante en casos de personas detenidas o desaparecidas. Además, no se exige la intervención de un abogado, el pago de tasas ni el cumplimiento de formalidades adicionales. Asimismo, se prevé que la Defensoría del Pueblo pueda interponerla directamente.

El objetivo principal de este proceso es salvaguardar el bien más preciado del ser humano: su libertad. Este propósito justifica plenamente que el hábeas corpus sea accesible y exento de los requisitos habituales en los procedimientos judiciales, garantizando así una respuesta inmediata y eficaz ante posibles vulneraciones de este derecho fundamental.

6.5.3 Requisitos de la demanda.

El artículo 2º del Código Procesal Constitucional dispone:

“Artículo 2º.- Demanda

En los procesos de habeas corpus, la demanda puede presentarse por escrito o verbalmente, en forma directa o por correo, a través de medios electrónicos de comunicación u otro idóneo. Cuando se trata de una demanda verbal, se levanta acta ante el juez o secretario, sin otra exigencia que la de suministrar una sucinta relación de los hechos”.

El artículo 2º mantiene la misma lógica protectora del derecho a la libertad individual que se observa en el artículo 26º. Por esta razón, además de permitir la presentación escrita de la demanda, contempla que esta también pueda ser presentada de forma verbal, directamente, por correo, a través de medios electrónicos u otros medios idóneos. Esto refleja una flexibilización deliberada de las formas procesales, justificada plenamente por la necesidad de salvaguardar de manera efectiva la libertad humana, priorizando su protección por encima de las exigencias formales.

6.5.4 Juez competente.

El artículo 29º y 31º del Código Procesal Constitucional prescribe:

“Artículo 29º.- Competencia

La demanda de habeas corpus se interpone ante el juez constitucional donde se produjo la amenaza o afectación del derecho o donde se encuentre físicamente el agraviado si se trata de procesos de detenciones arbitrarias o de desapariciones forzadas”.

“Artículo 30º.- Competencia del Juez de Paz

Cuando la afectación de la libertad individual se realice en lugar distinto y lejano o de difícil acceso de aquel en que tiene su sede el juzgado donde se interpuso la demanda este dictará orden perentoria e inmediata para que el juez de paz del distrito en el que se encuentra el detenido cumpla en el día, bajo responsabilidad, con hacer las verificaciones y ordenar las medidas inmediatas para hacer cesar la afectación”.

6.5.5 Trámite.

El trámite del hábeas corpus no sigue un procedimiento uniforme, ya que, debido a su naturaleza protectora de la libertad, puede presentar variaciones dependiendo de la forma en que el derecho fundamental a la libertad se vea afectado. Estas diferencias permiten adaptar el proceso a las circunstancias específicas de cada caso, garantizando así una respuesta adecuada y eficaz frente a las diversas situaciones en las que este derecho pueda ser vulnerado.

a) En el caso de detención arbitraria.

El artículo 34° del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 34°.- Trámite en caso de detención arbitraria

Tratándose de cualquiera de las formas de detención arbitraria y de afectación de la integridad personal, el juez resolverá de inmediato. Para ello podrá constituirse en el lugar de los hechos, y verificada la detención indebida ordenará en el mismo lugar la libertad del agraviado, dejando constancia en el acta correspondiente y sin que sea necesario notificar previamente al responsable de la agresión para que cumpla la resolución judicial”.

En casos de afectaciones graves a la libertad, como las que se configuran mediante una detención arbitraria, el juez debe resolver de forma inmediata, sin incurrir en dilaciones innecesarias. La única excepción a esta celeridad podría darse si, en circunstancias específicas, el juez necesita trasladarse al lugar de los hechos para verificar personalmente la situación de la detención. Este enfoque garantiza una protección pronta y efectiva del derecho fundamental a la libertad.

b) En casos distintos.

El artículo 35° del Código Procesal Constitucional prescribe:

“Artículo 35°.- Trámite en casos distintos

Cuando no se trate de una detención arbitraria ni de una vulneración de la integridad personal, el juez podrá constituirse en el lugar de los hechos, o, de ser el caso, citar a quien o quienes ejecutaron la violación, requiriéndoles expliquen la razón que motivó la agresión, y resolverá de plano en el término de un día natural, bajo responsabilidad.

Si las circunstancias lo requieren, el juez dentro de 72 horas de admitida la demanda fija fecha para la realización de audiencia única. Después de escuchar las alegaciones de las partes, el juez, si se ha formado juicio, pronuncia sentencia en el acto o, en caso contrario, lo hará en el plazo indefectible de tres días calendario.

Las partes pueden solicitar copia de los audios y videos de la audiencia pública.

La resolución podrá notificarse al agraviado, así se encontrare privado de su libertad. También puede notificarse indistintamente a la persona que interpuso la demanda, así como a su abogado, si lo hubiere.”.

Esta norma es relevante en materia tributaria, ya que regula el procedimiento aplicable a los hábeas corpus que, aunque de manera excepcional, podrían interponerse contra funcionarios de la Administración Tributaria en casos de presuntas vulneraciones de la libertad individual. El trámite establecido por la norma es el siguiente:

1. **Facultad del juez para verificar los hechos:** El juez puede, si lo considera necesario, constituirse en el lugar donde ocurrieron los hechos o citar a las personas responsables de la presunta violación, requiriéndoles que expliquen las razones de su actuación. Este paso es opcional para el juez y no constituye una obligación.
2. **Resolución inmediata:** Independientemente de lo anterior, el juez debe resolver el caso de plano en el término de un día natural, bajo responsabilidad, cumpliendo con la naturaleza sumarísima del proceso de hábeas corpus.
3. **Notificación de la resolución:** La resolución puede ser notificada directamente al agraviado, incluso si se encuentra privado de su libertad. Adicionalmente, la notificación también puede ser dirigida a la persona que interpuso la demanda y a su abogado, si cuenta con uno.

A pesar de que este procedimiento está diseñado para ser ágil, en la práctica, el trámite puede extenderse por días o incluso meses antes de que el juez emita un pronunciamiento definitivo. Esto refleja las dificultades operativas y procesales que pueden surgir, pero no debe desvirtuar el objetivo del proceso de garantizar una protección eficaz y oportuna de la libertad individual.

c) En el caso de desaparición forzada.

El artículo 36° del Código Procesal Constitucional señala:

“Artículo 36°.- Trámite en caso de desaparición forzada

Sin perjuicio del trámite previsto en los artículos anteriores, cuando se trate de la desaparición forzada de una persona, si la autoridad, funcionario o persona demandada no proporcionan elementos de juicio satisfactorios sobre su paradero o destino, el juez deberá adoptar todas las medidas necesarias que conduzcan a su hallazgo, pudiendo incluso comisionar a jueces del distrito judicial donde se presuma que la persona pueda estar detenida para que las practiquen. Asimismo, el juez dará aviso de la demanda de habeas corpus al Ministerio Público para que realice las investigaciones correspondientes.

Si la agresión se imputa a algún miembro de la Policía Nacional o de las Fuerzas Armadas, el juez solicitará, además, a la autoridad superior del presunto agresor de la zona en la cual la desaparición ha ocurrido, que informe dentro del plazo de veinticuatro horas si es cierta o no la vulneración de la libertad y proporcione el nombre de la autoridad que la hubiere ordenado o ejecutado, bajo expresa responsabilidad en la declaración que pueda formularse.”

6.5.6 Normas especiales de procedimiento.

El artículo 37° del Código Procesal Constitucional establece:

“Artículo 37°.- Normas especiales de procedimiento

Este proceso se somete además a las siguientes reglas:

- 1) *No cabe recusación, salvo por el afectado o quien actúe en su nombre.*

2) No caben excusas de los jueces ni de los secretarios.

3) Los jueces deberán habilitar día y hora para la realización de las actuaciones procesales.

4) No interviene el Ministerio Público.

5) Se pueden presentar documentos cuyo mérito apreciará el juez en cualquier estado del proceso.

6) El juez o la sala designará un defensor de oficio al demandante, si lo pidiera.

7) Las actuaciones procesales son improrrogables.

8) No hay vista de la causa, salvo que lo pida el demandante o el favorecido".

Nuevamente, se evidencia que el hábeas corpus, por su carácter garantista de la libertad humana, prioriza el propósito del proceso sobre las formalidades, asegurando la protección efectiva de este derecho fundamental. En este sentido, se introducen diversas flexibilidades en el procedimiento:

1. **Recusación limitada:** Solo la parte demandante puede recusar al juez. Ni el juez ni los secretarios tienen la opción de excusarse, lo que refuerza la obligación de intervenir en la protección de la libertad.
2. **Habilitación de días y horas:** Los jueces tienen la facultad de habilitar cualquier día y hora para realizar las diligencias necesarias, garantizando la celeridad y efectividad del proceso.
3. **No intervención del Ministerio Público:** A diferencia de otros procesos, el Ministerio Público no participa en el hábeas corpus, simplificando el procedimiento.
4. **Flexibilidad probatoria:** En lo que respecta a los documentos, la etapa probatoria permanece siempre abierta, permitiendo incorporar pruebas relevantes en cualquier momento del proceso.

Estas características refuerzan la esencia del hábeas corpus como un mecanismo ágil, flexible y eficaz, diseñado para salvaguardar la libertad individual frente a cualquier amenaza o vulneración, priorizando siempre la finalidad protectora por encima de las formalidades procesales

6.5.7 Contenido de la sentencia que estima la demanda.

El artículo 38° del Código Procesal Constitucional prescribe:

"Artículo 38°.- Contenido de sentencia fundada

La resolución que declara fundada la demanda de habeas corpus dispondrá alguna de las siguientes medidas:

1) La puesta en libertad de la persona privada arbitrariamente de este derecho; o

2) que continúe la situación de privación de libertad de acuerdo con las disposiciones legales aplicables al caso, pero si el juez lo considerase necesario, ordenará cambiar las

condiciones de la detención, sea en el mismo establecimiento o en otro, o bajo la custodia de personas distintas de las que hasta entonces la ejercían; o

3) que la persona privada de libertad sea puesta inmediatamente a disposición del juez competente, si la agresión se produjo por haber transcurrido el plazo legalmente establecido para su detención; o

4) que cese el agravio producido, disponiendo las medidas necesarias para evitar que el acto vuelva a repetirse".

7. Jurisprudencia en Materia Constitucional Tributaria

7.1 Jurisprudencia del Tribunal Constitucional

TEMA: Tributos/

SUBTEMA: Definición y elementos esenciales

RESOLUCIÓN: N.º 3303-2003-AA/TC

FECHADE PUBLICACION: 27/01/2005

CASO: Dura Gas S.A

SUMILLA: El tributo se concibe como la obligación jurídicamente pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley; constituyendo sus elementos esenciales son: a) su creación por ley; b) la obligación pecuniaria basada en el ius imperium del Estado; y c) su carácter coactivo, pero distinto a la sanción por acto ilícito (FJ 4).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03303-2003-AA.pdf>

TEMA: Tributos/

SUBTEMA: Función del tributo

RESOLUCIÓN: N.º 06089-2006-PA/TC

FECHADE PUBLICACION: 11/06/2007

CASO: Express Cars S.C.R.L.

SUMILLA: Siendo la función principal del tributo la recaudadora, puede 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 constitucionales que rigen la potestad tributaria (FJ 9-17).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>

TEMA: Tributos/

SUBTEMA: Impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas
RESOLUCIÓN: N. ° 04245-2006-PI/TC
FECHADE PUBLICACION: 10/08/2006
CASO: Dirección Regional de Comercio Exterior y Turismo de Huancavelica y otra

SUMILLA: En concordancia con el artículo 103° de la Constitución, no existe ningún derecho adquirido en materia de la gestión o explotación de casinos de juego y máquinas tragamonedas, de modo que el Estado está siempre expedito para establecer y desarrollar políticas de fiscalización permanentes cuyo objeto sea la protección de los usuarios, consumidores y de la sociedad en su conjunto (FJ 15-17).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/04245-2006-AA.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA:
Impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas
RESOLUCIÓN: N. ° 04227-2005-PA/TC
FECHADE PUBLICACION: 10/02/2006
CASO: Royal Gaming S.A.C.

SUMILLA: Carece de sustento sostener afectación de derecho constitucional alguno sobre la base del sistema de deducciones y el límite que al mismo ha dispuesto el legislador para el caso del impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, ya que las deducciones permitidas para cada tipo de impuestos deben guardar razonable relación con la particular naturaleza del mismo. El impuesto a la explotación no recibe exactamente el mismo trato respecto de las deducciones admitidas para el caso del impuesto a la renta (FJ 14-15).

URL: <http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/04227-2005-AA.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas
RESOLUCIÓN: N. ° 00009-2001-PI/TC
FECHADE PUBLICACION: 02/02/2002
CASO: Casinos y máquinas tragamonedas

SUMILLA: La Ley N.° 27153, sobre el impuesto a la explotación de los juegos de casinos y máquinas tragamonedas, resultaba inconstitucional en cuanto a la forma de determinación de la alícuota establecida en los artículos 38.1° y 39°, pues gravaba el 20% de la base imponible constituida por la ganancia bruta mensual, resultante entre el ingreso total percibido en un mes de apuestas o dinero destinado al juego y el monto total de los premios otorgados en dicho mes, sin incluir la deducción de los gastos realizados para la obtención de las utilidades, como pago a cuenta del impuesto a la renta (FJ 16).

URL: <http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/00009-2001-AI.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Impuesto a la Renta
RESOLUCIÓN: N.º 4841-2004-AA/TC
FECHADE PUBLICACION: 22/09/2005
CASO: Inversiones Malecón de la Reserva

SUMILLA: En el impuesto a la renta, el hecho económico que sirve de sustento para la creación del tributo es la generación de renta, el mismo basamento deberá ser utilizado por el legislador para esclarecer el pago anticipado, generándose, en caso de producido el quiebre de dicha estructura, una colisión con el principio de capacidad contributiva. Por tal motivo, el Tribunal Constitucional declaró la inconstitucionalidad de las normas que regulan el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta-AAIR (FJ 3).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/04841-2004-AA.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Impuesto Extraordinario a los Activos Netos
RESOLUCIÓN: N.º 3591-2004-AA/TC
FECHADE PUBLICACION: 08/09/2005
CASO: Industria Peruana del Acero S.A.

SUMILLA: Se considera que el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos – IEAN no es impuesto inconstitucional en si mismo, puesto que no es irrazonable ni desproporcionado que el legislador, al momento de fijar la base imponible, haya tomado como manifestación de capacidad contributiva los activos netos de perceptores de rentas de tercera categoría. En consecuencia, dadas las características de la base imponible del IEAN y el carácter temporal con el que ha sido previsto, no contraviene, a juicio de este Colegiado, el contenido esencial del derecho de propiedad ni tampoco el principio constitucional de no confiscatoriedad (FJ 2).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03591-2004-AA.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Impuesto Mínimo a la Renta
RESOLUCIÓN: N.º 0676-2005-AA/TC
FECHADE PUBLICACION: 22/06/2005
CASO: Calzado Atlas

SUMILLA: El Impuesto Mínimo a la Renta es inconstitucional por violar el principio de no confiscatoriedad de los tributos, tal inconstitucionalidad radicaba en que en el seno de una Ley (como el Decreto Legislativo 774 – Ley del Impuesto a la Renta) destinado a gravar rentas o utilidades, se terminase gravando la fuente productora de la renta; así pues, independientemente de si la empresa ha generado beneficios, ganancias o rentas, o si ha incurrido en pérdidas, la aplicación de los artículos del Decreto Legislativo N.º 774, referidos al Impuesto Mínimo a la Renta, no puede surtir efectos, por ser inconstitucionales (FJ 3).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00676-2005-AA.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Impuesto Temporal a los Activos Netos
RESOLUCIÓN: N. ° 03797-2006-PA/TC
FECHADE PUBLICACION: 16/05/2007
CASO: Scotiabank Perú S.A.A.

SUMILLA: Se analiza el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) y sus particularidades, en relación con el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR), el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN) y el Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta (AAIR).

La base imponible del ITAN está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general de cada empresa, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por el Impuesto a la Renta, las que se han diseñado en función de situaciones especiales. De acuerdo con su naturaleza impositiva se establecen una serie de deducciones de la base imponible.

Este impuesto no resulta aplicable a todos los sujetos perceptores de tercera categoría ya que contempla una serie de excepciones y, además de ese universo de contribuyentes, una vez deducidas las depreciaciones y amortizaciones de ley, solo resultaría aplicable a los activos netos con el límite establecido por la escala progresiva acumulativa correspondiente.

El ITAN como alcance de la capacidad impositiva del Estado, constituye una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado de manera implícita en el artículo 43 de la Constitución, que señala que "La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El estado es uno indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes" y, además, en el artículo 36 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que establece que "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos" (FJ 5-6).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Impuesto Mínimo a la Renta
RESOLUCIÓN: N.º 0676-2005-AA/TC
FECHADE PUBLICACION: 22/06/2005
CASO: Calzado Atlas

SUMILLA: El Impuesto Mínimo a la Renta es inconstitucional por violar el principio de no confiscatoriedad de los tributos, tal inconstitucionalidad radicaba en que en el seno de una Ley (como el Decreto Legislativo 774 – Ley del Impuesto a la Renta) destinado a gravar rentas o utilidades, se terminase gravando la fuente productora de la renta; así pues, independientemente de si la empresa ha generado beneficios, ganancias o rentas, o si ha incurrido en pérdidas, la aplicación de los artículos del Decreto Legislativo N.º 774, referidos al Impuesto Mínimo a la Renta, no puede surtir efectos, por ser inconstitucionales (FJ 3).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00676-2005-AA.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Impuesto Temporal a los Activos Netos
RESOLUCIÓN: N. ° 03797-2006-PA/TC
FECHADE PUBLICACION: 16/05/2007
CASO: Scotiabank Perú S.A.A.

SUMILLA: Se analiza el Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN) y sus particularidades, en relación con el Impuesto Mínimo a la Renta (IMR), el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN) y el Anticipo Adicional al Impuesto a la Renta (AAIR).

La base imponible del ITAN está constituida por el valor de los activos netos consignados en el balance general de cada empresa, deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por el Impuesto a la Renta, las que se han diseñado en función de situaciones especiales. De acuerdo con su naturaleza impositiva se establecen una serie de deducciones de la base imponible.

Este impuesto no resulta aplicable a todos los sujetos perceptores de tercera categoría ya que contempla una serie de excepciones y, además de ese universo de contribuyentes, una vez deducidas las depreciaciones y amortizaciones de ley, solo resultaría aplicable a los activos netos con el límite establecido por la escala progresiva acumulativa correspondiente.

El ITAN como alcance de la capacidad impositiva del Estado, constituye una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado de manera implícita en el artículo 43 de la Constitución, que señala que "La República del Perú es democrática, social, independiente y soberana. El estado es uno indivisible. Su gobierno es unitario, representativo y descentralizado, y se organiza según el principio de la separación de poderes" y, además, en el artículo 36 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, que establece que "Toda persona tiene el deber de pagar los impuestos establecidos por la ley para el sostenimiento de los servicios públicos" (FJ 5-6).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/03797-2006-AA.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Potestad Tributaria – Límites
RESOLUCIÓN: N° 9165-2005-AA/TC
FECHADE PUBLICACION: 02/03/2006
CASO: Grupo Mustafa

SUMILLA: Se reitera que nuestra Carta Política no ha constitucionalizado ningún impuesto. Tampoco ha determinado qué tipo de actividades económicas puedan ser o no, objeto de regulaciones fiscales. Así, siempre y cuando el legislador conserve los lineamientos establecidos en la Constitución, podrá gravar determinadas manifestaciones o fuentes de riqueza sustentando para ello la naturaleza, medios y fines del tributo (FJ 1 y 2).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/09165-2005-AA.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Principio de capacidad contributiva
RESOLUCIÓN: N.º 04014-2005-AA/TC
FECHADE PUBLICACION: 02/10/2006
CASO:
Industrias Nettalco

SUMILLA: El hecho de que el legislador haya considerado de manera extraordinaria y temporal, la capacidad de pago de remuneraciones como un síntoma o presunción de riqueza gravable, no vulnera en abstracto los principios de capacidad contributiva, igualdad y el de no confiscatoriedad. Si bien un impuesto en términos generales no es inconstitucional, este hecho no desvirtúa la posibilidad de los efectos confiscatorios en algún caso específico, o incluso que siendo este hecho gravado una expresión de capacidad económica, el recurrente carezca de capacidad contributiva. Pero este hecho debe ser demostrado por el demandante. (FJ 9 y 10).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/04014-2005-AA.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Principio de legalidad
RESOLUCIÓN: N.º 02302-2003-AA/TC
FECHADE PUBLICACION: 30/06/2005
CASO: Inversiones DREAMS S.A.

SUMILLA: El principio de legalidad en materia tributaria implica que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Poder Ejecutivo o del Legislativo, debe someterse no sólo a las leyes pertinentes, sino, principalmente, a la Constitución (FJ 32).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Principio de legalidad
RESOLUCIÓN: N.º 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC (acumulados)
FECHADE PUBLICACION: 05/10/2004
CASO: Ley que crea el fondo y contribución solidaria para la asistencia previsional

SUMILLA: El principio de legalidad, en materia tributaria, parte del aforismo nullum tributum sine lege, que se traduce como la imposibilidad de requerir el pago de un tributo si una ley o norma equivalente no la regula (FJ 39).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00001-2004-AI%2000002-2004-AI.pdf>

TEMA: Tributos/

SUBTEMA: Principio de legalidad y de reserva de ley – diferencia

RESOLUCIÓN: N.º 0042-2004-AI/TC

FECHADE PUBLICACION: 12/08/2005

CASO: Ley de tributación municipal: espectáculos públicos

SUMILLA: Se señala que mientras el principio de legalidad implica la subordinación de los poderes públicos al mandato de la ley, el de reserva de ley, es un mandato constitucional sobre aquellas materias que deben ser reguladas por esta fuente normativa. Así, la potestad tributaria esta sujeta en principio a la constitución y luego a la ley, y, además, sólo puede ejercerse a través de normas con rango de ley, el cual tiene como fundamento la fórmula histórica «no taxation with representation», es decir que los tributos sean establecidos por los representantes de quienes deben contribuir (FJ 9 y 10).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>

TEMA: Tributos/

SUBTEMA: Principio de no confiscatoriedad

RESOLUCIÓN: N.º 04734-2006-AA/TC

FECHADE PUBLICACION: 31/10/2006

CASO: NORSAC S.A.

SUMILLA: El Tribunal Considera que respecto al impuesto a la renta el legislador está en la obligación de establecer el hecho imponible respetando y garantizando la intangibilidad del capital, lo que no ocurre si el impuesto absorbe una parte sustancial de la renta o si afecta la fuente productora de esta (FJ 4).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/04734-2006-AA.pdf>

TEMA: Tributos/

SUBTEMA: Principio de no confiscatoriedad

RESOLUCIÓN: N.º 4227-2005-AA/TC

FECHADE PUBLICACION: 10/02/2006

CASO: Royal Gaming S.A.C.

SUMILLA: Se establece que en los casos que se alegue confiscatoriedad, es necesario que la misma se encuentre plena y fehacientemente demostrada, de lo contrario, corresponderá atender estas pretensiones en otra vía, donde sí puedan actuarse otros medios de prueba y proceda la intervención de peritos independientes que certifiquen las afectaciones patrimoniales a causa de impuestos (FJ 26).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/04227-2005-AA.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Principio de no confiscatoriedad
RESOLUCIÓN: N.º 1907-2003-AA/TC
FECHADE PUBLICACION: 24/02/2005
CASO: Corporación Empresarial de Servicios S.A

SUMILLA: Se señala que, al establecerse un tributo, este debe ser razonable, a fin de no vulnerarse el derecho constitucional de propiedad (FJ 4).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01907-2003-AA.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Principio de no confiscatoriedad – aplicación
RESOLUCIÓN: N.º 0004-2004-AI/TC y acumulados
FECHADE PUBLICACION: 27/09/2004
CASO: ITF

SUMILLA: Este principio es un concepto jurídico indeterminado; por ello, su contenido constitucionalmente protegido sólo puede ser determinado casuísticamente, considerando la clase de tributo y las circunstancias concretas de los contribuyentes (FJ 19).

URL: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%20000011-2004-AI%2000012-2004-AI%2000013-2004-AI%2000014-2004-AI%2000015-2004-AI%2000016-2004-AI%2000027-2004-AI.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Principio de no confiscatoriedad – aspectos
RESOLUCIÓN: N.º 0041-2004-AI/TC
FECHADE PUBLICACION: 10/03/2005
CASO: Municipalidad de Santiago de Surco - arbitrios

SUMILLA: Se precisa que el principio de confiscatoriedad posee dos aspectos: cuantitativo y cualitativo. El primer aspecto se verifica con un informe económico – financiero que sustente el coste y el uso de criterios válidos para la distribución de arbitrios. El segundo aspecto se respeta cuando la potestad tributaria ha sido ejercida bajo los principios tributarios constitucionales (FJ 56 y 62).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00041-2004-AI.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Principio de no confiscatoriedad – contenido
RESOLUCIÓN: N.º 0004-2004-AI/TC y acumulados
FECHADE PUBLICACION: 27/09/2004
CASO: ITF

SUMILLA: Este principio informa y limita el ejercicio de la potestad tributaria estatal, garantizando que la ley afecte razonable y proporcionalmente la esfera patrimonial de los contribuyentes. Asimismo, asegura que ciertas instituciones de nuestra Constitución económica no queden vaciadas de contenido (FJ 18).

URL: <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%20000011-2004-AI%2000012-2004-AI%2000013-2004-AI%2000014-2004-AI%2000015-2004-AI%2000016-2004-AI%2000027-2004-AI.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Principio de no confiscatoriedad – sumatoria de tributos
RESOLUCIÓN: N.º 2302-2003-AA/TC
FECHADE PUBLICACION: 30/06/2005
CASO: Inversiones DREAMS S.A

SUMILLA: La capacidad contributiva de una persona es una sola y todos los tributos que recaen en el mismo contribuyente afectan un mismo patrimonio. De este modo la confiscatoriedad no se configura por sí misma si un mismo ingreso económico sirve de base imponible para dos impuestos, sino más bien, lo que deberá analizarse es si, a consecuencia de ello, se ha originado una excesiva presión tributaria sobre el contribuyente, afectando negativamente su patrimonio. Por lo tanto, las alegaciones de confiscatoriedad sean por un tributo excesivo o por doble o múltiple imposición, no son inconstitucionales por sí mismas; y, en cada caso, su afectación deberá evaluarse dependiendo de la situación económica de cada contribuyente (FJ. 19 y 20).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02302-2003-AA.pdf>

TEMA: Tributos/
SUBTEMA: Principio de reserva de ley
RESOLUCIÓN: N.º 00042-2004-AI/TC
FECHADE PUBLICACION: 12/08/2005
CASO: Ley de tributación municipal: espectáculos públicos

SUMILLA: La reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido, es posible que la reserva de ley puede admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando, los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello, se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin

embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia (FJ 12).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00042-2004-AI.pdf>

TEMA: Tributos/

SUBTEMA: Principio de solidaridad

RESOLUCIÓN: N. ° 06089-2006-PA/TC

FECHADE PUBLICACION: 11/06/2007

CASO: Express Cars S.C.R.L.

SUMILLA: La solidaridad permite 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 (FJ 18-22).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>

TEMA: Tributos/

SUBTEMA: Régimen tributario – universidades e institutos superiores

RESOLUCIÓN: N.º 2525-2004-AA/TC

FECHADE PUBLICACION: 26/01/2005

CASO: Asociación cultural promotora de servicios educativos arte, ciencia y desarrollo

SUMILLA: El régimen tributario de las universidades, institutos superiores y demás centros educativos solo comprende la inafectación de los impuestos, mas no de las contribuciones o tasas, entre las cuales se encuentran los arbitrios municipales (FJ 2).

URL: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/02525-2004-AA.pdf>

7.2 Jurisprudencia del Poder Judicial

Sentencias judiciales relevantes de las Salas Especializadas de la Corte Superior de Justicia de Lima

EXP. 012846-2016 (SENTENCIA DE LA 6° SALA CONT. ADM.)

Al Tribunal Fiscal no le correspondía aplicar control difuso de las normas relacionadas a la tarifa por uso de agua subterránea, pues debía limitarse a examinar la aplicabilidad o no de tales normas y de los parámetros estipulados por el TCL en las referidas sentencias; por ende, la abstención en resolver la apelación formulada en sede administrativa por la actora no es conforme a derecho. asimismo, el artículo 74 de la Constitución consagra el principio de reserva de ley; por tanto, al crearse la tarifa por uso de agua subterránea por norma distinta a la ley, se ha vulnerado dicho principio, se confirma la sentencia que declara fundada la demanda

EXP. 003366-2016 (SENTENCIA DE LA 6° SALA CONT. ADM.)

En la RTF cuestionada, para resolver el caso concreto, al tribunal fiscal no le correspondía aplicar control difuso de las normas relacionadas a la tarifa de uso de agua subterránea. no obstante, lo anterior, en lo atinente a los valores expedidos por la tarifa de agua subterránea, al crearse la tarifa de agua subterránea por norma distinta a la ley y sin tener la delegación de facultades conferida por el poder legislativo, se ha vulnerado el principio de reserva de ley.

EXP. 001135-2016 (SENTENCIA DE LA 6° SALA CONT. ADM.)

En las RTF cuestionadas, para resolver el caso concreto, al tribunal fiscal no le correspondía aplicar control difuso de las normas relacionadas a la tarifa de uso de agua subterránea, pues bastaba con analizar la aplicabilidad o no de los parámetros ya establecidos por el tribunal constitucional en similares casos. no obstante, lo anterior, en lo atinente a los valores expedidos por la tarifa de agua subterránea, al crearse la tarifa de agua subterránea por norma distinta a la ley y sin tener la delegación de facultades conferida por el poder legislativo, se ha vulnerado el principio de reserva de ley. -

EXP. 013232-2015 (SENTENCIA DE LA 6° SALA CONT. ADM.)

Para resolver el caso concreto, al tribunal fiscal no le correspondía aplicar control difuso de las normas relacionadas a la tarifa de uso de agua subterránea, pues bastaba con analizar la aplicabilidad o no de los parámetros ya establecidos por el tribunal constitucional en similares casos, debiéndose declarar la nulidad de la RTF impugnada. no obstante, lo anterior, en el caso de autos, al crearse la tarifa de agua subterránea por norma distinta a la ley y sin tener la delegación de facultades conferida por el poder legislativo, se ha vulnerado el principio de reserva de ley contemplado en el artículo 74 de la Constitución. -

EXP. 009585-2019 (SENTENCIA DE LA 7° SALA CONT. ADM.)

Cabe desestimar lo argumentado por la demandante en cuanto a la contradicción que existiría entre la ley N° 27332 y el decreto supremo N° 128-2013-pcm, pues como se ha analizado anteriormente, el objetivo de sostener la institucionalidad del OSINERGMIN no vulnera de manera alguna lo regulado previamente por la ley, siendo que además la sentencia a.p.5260-2015 ha establecido que el decreto supremo N° 128-2013-pcm no ha creado un nuevo tributo, sino que legisló de conformidad con lo establecido en la Ley N° 27332, por lo que no se avizora de forma alguna una vulneración al principio de reserva de ley.

EXP. 003265-2016 (SENTENCIA DE LA 7° SALA CONT. ADM.)

"El artículo 101 del TUO de la Ley de Telecomunicaciones aprobado mediante Decreto Supremo N° 013-93-tcc señala que: "los ingresos recaudados por concepto de derechos, tasas, canon y multas, luego de la aplicación a los fines específicos que se considera en esta ley, (...)", entonces resulta claro que esta norma distingue entre el canon, los tributos (derechos, tasas) y las sanciones (multas), por lo que en estricta aplicación del principio de reserva de ley previsto en la norma iv del título preliminar del TUO del código tributario no se puede considerar al mencionado canon por uso del espectro radioeléctrico como un

tributo, debiendo agregarse que de conformidad con la Norma VIII del mismo título preliminar, en vía de interpretación no se podrá crear tributos, ni extenderse disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. asimismo, el artículo 20° de la ley 26821 - Ley Orgánica Para El Aprovechamiento sostenible de los Recursos Naturales, hace una diferenciación entre el canon por explotación de recursos naturales y los tributos, y además establece que cada uno se rige por sus propias leyes especiales"

EXP. 003265-2016 (SENTENCIA DE LA 7° SALA CONT. ADM.)

Al Tribunal Fiscal no le corresponde el control difuso de las normas referidas a la tarifa de agua subterránea sino limitarse a analizar tales normas a la luz de los parámetros estipulados por el Tribunal Constitucional. El principio de reserva de ley es regulado por el artículo 74° de la Constitución, según el cual los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, a excepción de los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo; por lo que en el caso que nos ocupa al haberse creado la tarifa de agua subterránea por norma distinta a la ley y sin tener la delegación de facultades conferida por el poder legislativo, resulta evidente la afectación al principio de reserva de ley.

EXP. 015182-2015 (SENTENCIA DE LA 7° SALA CONT. ADM.)

El principio de reserva de ley es regulado por el artículo 74° de la constitución, según el cual los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, a excepción de los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo; por lo que en el caso que nos ocupa al haberse creado la tarifa de agua subterránea por norma distinta a la ley y sin tener la delegación de facultades conferida por el poder legislativo, resulta evidente la afectación al principio de reserva de ley.

EXP. 015169-2015 (SENTENCIA DE LA 7° SALA CONT. ADM.)

La regulación de los recursos naturales como es el caso del agua debe efectuarse de acuerdo con lo previsto en la constitución y la ley para el establecimiento de un tributo, no siendo admisible invocar su protección para soslayar el cumplimiento de dichos requisitos, de lo contrario se incurriría en un voluntarismo que afectaría gravemente la seguridad jurídica en el país.

EXP. 000025-2011 (SENTENCIA DE LA 7° SALA CONT. ADM.)

La tarifa por uso de aguas subterráneas, creada por el decreto legislativo N° 148 y su reglamento aprobado mediante decreto supremo N° 008-82-vi, es inconstitucional por vulneración del principio de reservade ley y por haberse excedido el poder ejecutivo en la potestad tributaria derivada de regular la materia tributaria.

EXP. 000025-2011 (SENTENCIA DE LA 7° SALA CONT. ADM.)

"Que si bien el Tribunal Constitucional en las sentencias N° 4899-2007-PA/TC y 1837-2009-PA/TC, reconoció al agua como recurso natural y el cobro por su uso y/o disfrute son de carácter tributario; sin embargo, la creación de dicho tributo mediante el decreto legislativo N.º 148 y

el Decreto Supremo N.º 008-82-vi, no respetó el principio de reserva de ley, debido a que dichas normas excedieron las facultades otorgadas mediante la ley N.º 23230 (que delegó al poder ejecutivo la facultad de expedir decretos legislativos sobre materia tributaria), es decir, solo estaban autorizadas a derogar o modificar la legislación tributaria, mas no se facultó para la creación de tributos".

Sentencias judiciales relevantes de las Salas de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República

SAN FERNANDO SA VS. TRIBUNAL FISCAL Y OTRO	
Nº del recurso	Casación Nº 10557-2015 LIMA
Tipo de proceso	Proceso Contencioso Administrativo
Fecha de resolución	29 de noviembre de 2016
Sala emisora	Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente
Fecha de presentación del recurso	No indica
Fallo	Infundados los recursos

Sumilla oficial: "Con arreglo al artículo 61 del Código Tributario, la SUNAT tuvo la oportunidad de fiscalizar o verificar el importe de la obligación tributaria determinada por la demandante, sin embargo, no ejerció dicha facultad en su oportunidad, la cual ha prescrito al cabo de cuatro años, conforme lo establece el artículo 43 del mismo cuerpo legal tributario".

*Derecho tributario/ Impuesto a la Renta/ Cobro de deuda tributaria/
Prescripción/ Suspensión de la prescripción /Interrupción de la prescripción*

Resumen del caso

La recurrente solicita como pretensión principal que se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal emitida en julio de 2011, y de la Resolución de Intendencia emitida por SUNAT en setiembre de 2010, que denegó la solicitud de la demandante para que se declare la prescripción de la facultad de

SUNAT para el cobro de la deuda del Impuesto a la Renta de 1998, deuda determinada en la Declaración Jurada Rectificatoria presentada por la recurrente. Como pretensión accesoria solicita la nulidad de la Resolución de Intendencia emitida por SUNAT, y solicita además, como segunda pretensión principal, que se declare la prescripción de la facultad

de cobro de la Administración con relación a la deuda por concepto de Impuesto a la Renta de 1998 determinada. Alega que en la Resolución de Determinación de obligación tributaria, la SUNAT no exigió deuda por concepto de Impuesto a la Renta reconocido y liquidado por la demandante en su Declaración Jurada Rectificatoria (S/. 534 817.00 nuevos soles) en setiembre de 2004, la cual fue excluida de la Resolución de Determinación señalada. De modo que al no ser cobrada por SUNAT en el plazo de 4 años, plazo previsto por el artículo 43 del Código Tributario para el cobro de deuda tributaria, dicha deuda ha prescrito.

El Juez de primera instancia declara fundada la demanda, nulas las resoluciones administrativas impugnadas y reconoce el derecho de la demandante a que se declare la prescripción de la potestad de cobro de SUNAT sobre la deuda por concepto de Impuesto a la Renta de 1998. Argumenta que la Resolución de Determinación no suspendió el plazo de prescripción en cuanto al monto (S/. 534 817.00 nuevos soles) autoliquidado por la actora en su Declaración Jurada rectificatoria, en tanto dicha suma no se incluyó en la mencionada resolución de Determinación. En ese sentido, advierte que existieron dos plazos de prescripción paralelos, el primero respecto al monto autodeterminado por la demandante y el segundo respecto a la suma exigida por la Resolución de Determinación. De modo que, la deuda en el primer monto prescribió en setiembre de 2008, según el artículo 43 del TUO del Código Tributario. Por su parte, la Sala Superior confirma la sentencia emitida en primera instancia y ratifica sus argumentos.

Ante ello, el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) interpone recurso de casación por infracción normativa al artículo 50 inciso 6 del Código Procesal Civil (CPC) y a la debida motivación, pues refiere que existe una motivación aparente. Por su parte, la SUNAT interpone recurso de casación por inaplicación del mismo artículo y del artículo 122 inciso 4 del CPC en concordancia con el artículo 12 del TUO de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que establecen que las resoluciones deben contener la mención sucesiva de los puntos sobre los que versa la resolución, e infracción por indebida interpretación de los artículos 59 y 61 del Código Tributario, sobre el inicio y determinación de la obligación tributaria, e indebida aplicación del literal a del inciso 1 y último párrafo del artículo 46, sobre prescripción de las acciones para la determinación de la obligación tributaria por motivo de procedimiento contencioso tributario, e inciso a del artículo 115 del Código Tributario, referente a las deudas consideradas exigibles.

En atención a las infracciones alegadas, la Sala Suprema determina que no se presenta el supuesto de motivación aparente, ya que la Sala Superior cumplió con la justificación interna y externa de la sentencia, sustentada en los medios probatorios aportados por las partes. Estima que el Colegiado Superior aplica el artículo 61 del Código Tributario al caso, en tanto la Administración no ejerció su facultad de fiscalización o verificación de la obligación tributaria autodeterminada por la demandante, al no incluir la suma de S/. 534 817.00 en la Resolución de Determinación. De manera que, la acción para determinar la deuda, exigir su pago y aplicar sanciones, prescribió a los 4 años de presentada la Declaración Jurada Rectificatoria de la empresa, plazo que concluyó el 16 de setiembre de 2008.

Asimismo, estima que el Colegiado Superior sí se ha pronunciado sobre la coexistencia de dos actos de determinación de la obligación tributaria realizada por SUNAT, y al respecto ha señalado que la Resolución de Determinación y su posterior declaración de nulidad, por parte del Tribunal Fiscal, no han afectado el plazo de prescripción de la acción de cobro de la

SUNAT sobre la deuda tributaria de S/. 534 817.00 reconocida por la empresa mediante su Declaración Jurada Rectificatoria, ello debido a que dicho monto fue excluido de la mencionada resolución de determinación.

Tampoco se interrumpieron o suspendieron el plazo prescriptivos que tenía SUNAT para cobrar la deuda de S/. 534 817.00 con la Resolución de Determinación y su posterior declaración de nulidad. En efecto, señala que, como dicha deuda tributaria no formó parte ni de la primera ni segunda fiscalización realizada por la SUNAT, no se suspendió que plazo de prescripción en curso, con la tramitación del proceso contencioso tributario, ya que dicho monto no fue incluido en la resolución de determinación, la cual fue objeto de impugnación. Por lo tanto, declara infundadas los recursos presentados.

Razón de registro en el Reporte Jurisprudencial

La presente sentencia establece alcances de los artículos 43 y 61 del Código Tributario sobre la determinación y exigencia de pago de la obligación tributaria y la prescripción de la facultad de cobro de la misma.

Normas y jurisprudencia citada

Código Tributario: Artículos 43, 59, 60, 61 y 115

Código Procesal Civil: Artículos 50 inciso 6 y 122 inciso 4

SEDAPAL VS. TRIBUNAL FISCAL Y UNIVERSIDAD NACIONAL DE INGENIERÍA

N° del recurso	Casación N° 11961-2014 LIMA
Tipo de proceso	Proceso contencioso administrativo especial
Fecha de resolución	4 de octubre de 2016
Sala emisora	Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente
Fecha de presentación del recurso	5 de agosto de 2014
Fallo	Infundado el recurso

Sumilla oficial: “Es condición constitucional para el uso del agua subterránea el pago obligatorio e ineludible de una retribución económica, en el marco del derecho fundamental del acceso equitativo al agua y de una explotación racional del recurso natural hidráulico basada en el interés público; pago que no constituye tributo sino retribución económica, conforme al artículo 66 de la Constitución Política, artículo 20 de la Ley N° 268 21 Ley Orgánica

para el Aprovechamiento Sostenible de los recursos naturales, y artículos 90 y 91 de la Ley N° 29338, Ley de Recursos Hídricos".

Derecho contencioso administrativo/Agua subterránea/ Pago por agua subterránea

Resumen del caso

La empresa Sedapal solicita la nulidad del pronunciamiento del Tribunal Fiscal el cual señala que la exigencia del cobro que realizara Sedapal a la Universidad Nacional de Ingeniería por un tributo de agua subterránea, es inconstitucional. Alega que dicho pronunciamiento adolece de vicio de nulidad por contravenir el ordenamiento jurídico vigente sobre agua y desarrollar el principio de no existencia de propiedad privada sobre ellas, pues como recursos naturales el Estado es soberano en su aprovechamiento y su recuperación. Agrega que dicho pronunciamiento no toma en cuenta el bloque de constitucionalidad relacionado con el régimen de aprovechamiento de aguas subterráneas como recurso natural, tampoco busca un sentido interpretativo que pueda salvar la supuesta inconstitucionalidad, habiendo analizado únicamente el artículo 74 de la Constitución Política del Perú.

Las instancias de mérito declararon infundada la demanda por considerar que su cobro constituye un tributo cuya regulación vulneraría el principio de legalidad expuesto por el Tribunal Constitucional en el Sentencia N° 4899-2007-PA/TC.

Ante ello, la demandante interpone recurso de casación alegando diversas infracciones normativas.

Por su parte, la Sala Suprema verifica que los antecedentes vigentes a la dación del Decreto Legislativo N° 148 y su reglamento, le permiten afirmar que desde aquella data, la exigibilidad y justificación por el uso y extracción de aguas subterráneas, fue fijado como tarifa y no como tributo. En ese mismo sentido, al analizar dichas normas, verifica que su regulación no tiene mención alguna a concepto, elemento o recurso tributario. En todo caso, da cuenta que las condiciones de uso y su naturaleza jurídica del cobro

por uso de agua subterránea fueron reguladas por la Ley Orgánica de Recursos Naturales, la Ley de Recursos Hídricos y su Reglamento, como una retribución económica de carácter obligatorio e ineludible, debiendo ser interpretados en ese sentido el Decreto Legislativo 148 y su Reglamento, los cuales al no prever el cobro de un tributo, no han infringido el principio de reserva de ley. De esta forma, declara nula la resolución del Tribunal Fiscal N° 16447-10-2012 por ser contraria al ordenamiento jurídico, y restablece la Resolución de Determinación emitida inicialmente por Sedapal, afirmando que el cobro por uso de aguas subterráneas se encuentra justificado en la sostenibilidad del recurso y la disponibilidad con mayor cobertura a la población conforme al derecho fundamental de acceso equitativo al agua potable.

Razón de registro en el Reporte Jurisprudencial

La presente sentencia contiene la determinación de la naturaleza jurídica del cobro por el uso y extracción del agua subterránea.

Principales normas y sentencias citadas

- Ley N° 26821, Ley Orgánica para el Aprovechamiento Sostenible de los Recursos Naturales: Artículo 20
- Ley N° 29338, Ley de Recursos Hídricos: Artículos 1, 20, 90, 91 y 108
- Decreto Supremo N° 001-2010-AG, Reglamento de la Ley de Recursos Hídricos: Artículo 176.1
- Decreto Legislativo N° 148
- Decreto Supremo N° 008-82-VI
- Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 4899-2007-PA/TC

JUAN ANTONIO HERRÁN PERALTA VS. SCOTIABANK PERÚ SAA	
N° del recurso	Casación N° 16514-2016 LIMA
Tipo de proceso	Proceso Ordinario
Fecha de resolución	13 de enero de 2017
Sala emisora	Segunda Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria
Fecha de presentación del recurso	1 de julio de 2016
Fallo	Infundado el recurso

Precedente vinculante: "El pago por Impuesto a la Renta que es asumido en forma directa por el empleador, en la medida que constituya un mayor ingreso para el trabajador y sea de su libre disposición, constituye una forma de remuneración indirecta al trabajador por la prestación de sus servicios y por lo tanto deberá ser tomada en cuenta para el cálculo de sus beneficios sociales." (Fundamento Décimo Segundo)

*Derecho laboral/ Reintegro de beneficios sociales/ Agente de retención/
Obligación tributaria/ Impuesto a la Renta*

Resumen del caso

El recurrente solicita que se ordene al Banco Wiese Sudameris (hoy Scotiabank Peru SAA) cumpla con pagar la suma de \$ 141, 614.79 por concepto de CTS reintegro de sueldos, gratificaciones, vacaciones y devoluciones de renta de quinta categoría, más el pago de intereses legales, con costas y costos del proceso.

El Juez de prima instancia declara infundada la compensación de crédito deducida por la demandada y fundada en parte la demanda planteada por el recurrente, señalando como ratio decidendi que el impuesto asumido por el Banco es parte de la remuneración del trabajador, lo cual fue concluido por el Banco demandado, y que de la hoja de liquidación

se advierte que la demandada ha efectuado liquidación de beneficios sociales sin tomar en cuenta el impuesto asumido por el Banco.

La Sala Superior por su parte, confirma la sentencia apelada, al considerar que son conceptos remunerativos pasibles de ser incluidos en los beneficios sociales, los montos otorgados por compensación por tiempo de servicios (CTS), indemnizaciones laborales, indemnizaciones por falta de pago de CTS, muerte o invalidez, despido arbitrario y la falta de goce de vacaciones, propinas y recargos al consumo, por lo que al no encontrarse el pago del Impuesto a la Renta, dentro de los conceptos que no son aplicables al pago de beneficios sociales, confirma la sentencia apelada.

La demandada presenta recurso de casación alegando diversas infracciones normativas referentes a que no se ha aplicado las normas que definen la remuneración, en donde no se cuenta con el impuesto asumido por el empleador.

La Sala Suprema antes del analizar dicho extremo, se pronuncia respecto al concepto de remuneración y adopta un criterio interpretativo de obligatorio cumplimiento sobre el carácter remunerativo del impuesto a la renta, y como en el caso concreto se verifica que el pago del impuesto a la renta no fue percibido directamente por el demandante, sino que al ser asumido por la entidad demandada para que en su calidad de agente de retención, pague dicha obligación tributaria, debe ser tomada en cuenta para el cálculo de los beneficios sociales del actor, motivo por el cual declaran infundado el recurso de casación.

Razón de registro en el Reporte Jurisprudencial

La presente sentencia contiene precedente judicial vinculante establecido de conformidad con el artículo 22 de la LOPJ

Principales normas y sentencias citadas

- Constitución Política del Perú: Artículo 24
- Texto Único Ordenado del Decreto legislativo N° 728, Ley de Productividad y Competitividad Laboral, aprobado por el Decreto Supremo N° 003-97-TR: Artículo 6 y 7
- Decreto Supremo N° 001-97-TR, TUO de la Ley de Compensación por Tiempo de Servicios: Artículo 9 y 19

Bibliografía

(s.f.). En *Manual de Procedimientos y Procesos Tributarios*.

Casanova-Regis Albi, R. J. (26 de Setiembre de 2019). *linkedin*. Obtenido de linkedin: <https://www.linkedin.com/pulse/norma-xvi-inconstitucional-efecto-retroactivo-casanova-regis-albi/>

Escalante, A. (2007). Los Procesos Constitucionales en materia tributaria. En D. Yacolca, *Manual de Procedimientos y Procesos Tributarios* (pág. 968). Lima: Ara Editores.

Fiore, P. (1927). *De la irretroactividad e interpretación de las leyes*, Tercera edición (corregida). Madrid: Editorial Reus.

Gamba Valega, C. (2009). *Los principios tributarios en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*. Lima.

Gamba, C. (2003). Principios del Derecho Penal y Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria. *Análisis Tributario*, 19-25.

García, C. (1999). *Derecho Tributario Consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos aires: De palma.

Guadalupe Báscones, J., & Castle San Marín, C. (2006). Valoración Aduanera del Software ¿Y el Principio de Reserva de Ley? *Derecho & Sociedad*.

Guevara Carranza, M. T. (20 de Abril de 2018). La afectación de la potestad tributaria y de los principios de legalidad y reserva de Ley, a partir de la interpretación normativa del Tribunal Constitucional que otorga ultractivamente beneficios tributarios a las universidades particulares. Chiclayo, Perú.

Huapaya, P., Llaque, F., Mares, C., Ruiz, M., & Sebastian, F. (2023). *Manual de Derecho Tributario*. Lima : SUNAT - IAT.

Jiménez, J. (2020). Reflexiones teórico-prácticas en torno aplicación de la norma jurídica en el tiempo en el ámbito del Derecho administrativo. *Derecho & Sociedad*, 358.

Kresalja, B., & Ochoa, C. (2017). *Derecho Constitucional Económico*. Lima: Fondo editorial PUCP.

Landa Arroyo, C. (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional. *Gaceta Jurídica*.

Macho Pérez, A. (2005). *El Principio de Irretroactividad en el Derecho Tributario (Tesis)*. Madrid: Universitat Pompeu Fabra.

Mendoza Pérez, R. (2014). EL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE IGUALDAD, GENERALIDAD, PROPORCIONALIDAD Y LA SOCIEDAD EN EL PERÚ. *Quipukamayoc - Revista de la Facultad de Ciencias Contables*.

- Monroy, M. G. (2005). Concepto de Constitución . *ANUARIO DE DERECHO CONSTITUCIONAL LATINOAMERICANO*, 13-42.
- Palao Taboada, C. (2005). El principio de Capacidad Contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. *VECTIGALIA*.
- Paredes Montoya, C. A. (2010). El Poder Tributario del Estado ¿Nuestros Bolsillos a la Deriva? *Derecho y Sociedad*.
- Queralt, J. M., Lozano Serrano, C., & Poveda blanco, F. (2011). *Derecho tributario*. Thomson Reuters Aranzadi.
- Reyes, A. (2013). *El cómputo del plazo para la interposición del proceso contencioso administrativo en materia tributaria (Tesis)*. Guatemala: Universidad Rafael Landívar.
- Rodríguez, A. (1998). Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. *Revista de Estudios de Derecho Financiero*, 609.
- Romero-Molina, C., Grass-Suarez, Y., & Garcia Caicedo, X. (2013). Principios constitucionales que rigen el sistema tributario. *Derecho y políticas publicas*.
- Rubio, M. (2012). *Aplicación de la norma jurídica en el Tiempo*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Ruiz, F. (2017). *Derecho Tributario: Temas Básicos*. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Sevillano Chávez, S. (2020). *Lecciones de derecho tributario: Principios generales y código tributario, Edición 2*. Lima: Fondo Editorial de la PUCP.
- Spisso, R. (1991). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Ediciones Desalma.
- Tarsitano, A. (2014). El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera Una Visión Doctrinaria y Jurisprudencial. *Derecho & Sociedad*, 119-128.
- Villegas. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Astrea.
- Villegas B., H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos aires: Ediciones Depalma Buenos Aires.
- Villegas, H. (1994). El contenido de la seguridad jurídica. *Revista del IPDT*, 12.
- Yacolca, D., Gamba, C., Agüero, O., Villavicencio, D., Pacci, A., Sarmiento, J., . . . Escalante, A. (2008). *Tratado de Procedimientos y Procesos Tributarios*. Lima: GRILEY.
- Zavaleta Alvarez, M. (Junio de 2018). TAX CONSTITUTION AND TAX POWER – PERUVIAN PERSPECTIVE. *Centro de Estudios Parlamentarios del Congreso*. Lima.



DIRECCIÓN:

Sede Chucuito - Callao

Av. Agustín Gamarra N° 680

WWW.SUNATGOB.PE

ISBN: 978-612-4205-73-6



© Todos los derechos reservados SUNAT – IAT