

FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

SOURCES OF TAX LAW

Ángel Marco Chávez Gonzales

Universidad ESAN, Perú

<https://orcid.org/0000-0002-5732-2233>

Resumen

Las fuentes del derecho tributario producen vehículos introductorios de normas (Constitución, tratados, leyes, etc.), a través de un procedimiento cuyos contenidos introducen artículos, párrafos, incisos, etc., al sistema jurídico. Este artículo comienza con las preguntas ¿qué son las fuentes del derecho?, ¿para qué sirven?, para luego tratar la relación entre el sistema general de fuentes de derecho y las fuentes del derecho tributario. Seguidamente, se aborda la clasificación de las fuentes del derecho tributario en el Código Tributario, en fuentes autogeneradoras de normas tributarias y fuentes clarificadoras de normas tributarias; por último, se analiza el caso de los convenios de estabilidad tributaria.

Palabras clave: fuentes del derecho tributario, fuentes autogeneradoras de normas, fuentes clarificadoras de normas, convenios de estabilidad tributaria.

Abstract

Sources of tax law produce introductory vehicles of regulations (Constitution, Treaties, Law, etc.) through a procedure, whose contents introduce articles, paragraphs, subsections, etc. to the legal system as introduced rules. This article begins with the question: What are the sources of law? and What are they for?, to then deal with the relationship between the general system of sources of law and the sources of tax law, next we address the classification of sources

of tax law in the Tax Code in self-generating sources of tax regulations and clarifying sources of tax regulations, and finally the case of tax stability agreements is analyzed.

Keywords: sources of tax law, self-generating sources of tax regulations, clarifying sources of tax regulations, tax stability agreements.

1. Introducción

El derecho positivo es entendido como un conjunto de normas jurídicas válidas en un determinado tiempo y espacio territorial, e interrelacionadas sintáctica y semánticamente, según un principio unificador y un lenguaje prescriptivo; una particularidad es que estas normas están dispuestas en una estructura jerarquizada. El derecho positivo regula él mismo su creación y su transformación¹; de ahí que, para autocrearse y autotransformarse, y guardar una relación de jerarquía normativa, recurra a la categoría ficcional² de fuentes del derecho.

Para comenzar, se abordará la figura ficcional creada por el lenguaje con la pregunta ¿qué son las fuentes del derecho y para qué sirven? Luego se detallará cuál es la relación entre el sistema general de fuentes de derecho y las fuentes del derecho tributario, y la clasificación de las fuentes del derecho tributario en el Código Tributario en fuentes autogeneradoras de normas tributarias y fuentes clarificadoras de normas tributarias; además, se analizará del caso de los convenios de estabilidad tributaria.

1 Paulo de Barros Carvalho, *Derecho tributario: fundamentos jurídicos de la incidencia*, 2.^a ed. (Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004), 83.

2 Las ficciones jurídicas no son hechos de posible ocurrencia ni las «mentiras legales» son desconsideraciones entre el lenguaje normativo y la realidad, de forma que se obtengan ciertos resultados. Cristiano Carvalho, «El derecho y la teoría de los actos del habla», en *Derecho tributario: tópicos contemporáneos, homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho*, ed. María Leonor Leite Vieira et al. (Lima: Grijley, 2011), 52.

2. ¿Qué son las fuentes del derecho?

Moussallem³ resume las diversas acepciones de fuentes de derecho:

- El conjunto de factores que influyen en la formulación normativa.
- Los métodos de creación del derecho, como la costumbre y la legislación (en su sentido más amplio, comprendiendo también la creación del derecho por medio de actos judiciales y administrativos, y de transacciones jurídicas).
- El fundamento de validez de una norma jurídica-presupuesto de la jerarquía.
- El órgano habilitado por el ordenamiento.
- El procedimiento (actos o hechos) realizado por el órgano competente para la producción de normas: procedimiento normativo.
- El resultado del procedimiento: documento normativo.

De las diversas acepciones de fuentes de derecho, escogemos la de órgano competente que mediante un procedimiento normativo produce un vehículo introductor de normas (Constitución, tratados, ley, etc.) que determina la observancia de su contenido materializado en artículos, párrafos, incisos, etc., denominado «normas introducidas»⁴, pues «afirmar que la ley es fuente de derecho positivo no significa más que postular que normas crean normas, derecho crea derecho, en una proposición evidentemente circular»⁵.

De ahí que se prefiera usar la locución creada por Barros Carvalho: «vehículo introductor de normas» o «norma introductora» en lugar de fuente formal⁶, ya que el significado de la expresión «fuentes de derecho» implica reflexionar sobre el hecho de que ninguna regla jurídica ingresa en el sistema jurídico positivo sin que otra norma la introduzca: «normas introductoras» y «normas introducidas»⁷.

Una ley constituye una norma introductora, resultado de la actividad ejercida por el órgano legislativo según un procedimiento, ambos autorizados

3 Tárez Moysés Moussallem, *Fuentes del derecho tributario* (Lima: Jurista, 2012), 152-153.

4 Charles William McNaughton, *Jerarquía y sistema tributario* (Lima: Ediciones Legales, 2015), 59.

5 Paulo de Barros Carvalho, *Curso de derecho tributario* (Lima: Grijley, 2012), 36.

6 Barros Carvalho, *Curso de derecho tributario*, 37.

7 Barros Carvalho, *Curso de derecho tributario*, 86.

por el sistema del derecho positivo, cuyo contenido introduce reglas jurídicas específicas, «normas introducidas» referidas al ámbito de aplicación, disposiciones a aplicar, derogar o sustituir.

Barros Carvalho define fuente de derecho como «órganos habilitados por el sistema para producir normas en una organización escalonada, así como la propia actividad (procedimiento) desarrollada por esos entes, teniendo en vista la creación de normas»⁸, denominadas «normas introductoras» o «vehículos introductores de normas», que son el resultado del procedimiento prescrito por el ordenamiento para introducir reglas en el sistema (normas introducidas)⁹.

En ese sentido, Moussallem indica: «... lo que entendemos por fuente del derecho es [...] la actividad ejercida por el órgano habilitado por el sistema del derecho positivo, que tiene por efecto la producción de normas»¹⁰. En el Perú, Marcial Rubio la define como aquel «procedimiento a través del cual se producen, válidamente, normas jurídicas que adquieren el rasgo de obligatoriedad propio del derecho»¹¹.

En conclusión, se puede decir que las fuentes de derecho crean, producen «normas introductoras» o «vehículos introductores» (disposiciones constitucionales, tratados internacionales, leyes y normas de rango equivalente, leyes orgánicas o especiales, decretos supremos y normas reglamentarias, resoluciones de carácter general), a través de órganos competentes según un procedimiento habilitado por el ordenamiento jurídico, cuyos contenidos introducen reglas al sistema jurídico.

3. ¿Para qué sirven las fuentes del derecho?

Las fuentes del derecho sirven para tres propósitos:

8 Barros Carvalho, *Curso de derecho tributario*, 85.

9 Barros Carvalho, *Curso de derecho tributario*, 86.

10 Moussallem, *Fuentes del derecho tributario* (Lima: Jurista, 2012), 162.

11 Marcial Rubio Correa, *El sistema jurídico: introducción al derecho*, 10.^a ed. (Lima: Fondo Editorial PUCP, 2011), 111.

- a) Sirven para reconocer «normas jurídicas válidamente introducidas» dentro del sistema jurídico a partir de normas introductoras que tienen a la Constitución como fundamento de validez¹².

Los enunciados normativos prescriptivos introducidos pertenecerán al sistema del derecho positivo si son establecidos en conformidad con otra norma del ordenamiento jurídico (norma de producción normativa), ya que el «propio derecho positivo es quien puede decir lo que le pertenece o no [...], lo que es y lo que no es norma»¹³.

- b) Para informarnos de la posición jerárquica de los vehículos introductores de reglas jurídicas de acuerdo con su órgano productor, se ordenan de mayor a menor rango: las de menor rango no pueden contradecir a las de mayor rango al momento de aplicar sus reglas jurídicas introducidas.

El Tribunal Constitucional¹⁴ ha señalado las relaciones jerárquicas entre las fuentes, conforme a dos reglas básicas:

En virtud de su fuerza activa	En virtud de su fuerza pasiva
Una fuente puede modificar: a) cualquier disposición o norma de fuerza inferior a la suya, y b) cualquier disposición o norma de su misma fuerza.	Ninguna disposición o norma puede modificarla por una fuente de fuerza inferior.

Como observa Nieves, la jerarquía de las normas del derecho positivo no es producto de relaciones lógicas inferencial-deductivas, sino de la relación jerárquica de las fuentes de producción jurídica¹⁵.

En la RTF 3162-7-2022, se planteó la controversia entre dos fuentes de producción jurídica, el tratado Acuerdo entre la Santa Sede y el Perú, y la ley de

12 La famosa pirámide kelseniana propone una jerarquía de normas: «En el ordenamiento jurídico estatal, concebido como un sistema de normas gradualmente estructurado, el fundamento de validez de una norma lo constituye otra norma jerárquicamente superior. Es decir, toda norma de grado superior funda la validez de una norma de grado inferior derivada de ella. A su vez, todo el ordenamiento así estructurado tiene un último fundamento de validez; es la norma fundamental hipotética, supuesto gnoseológico que confiere unidad al orden jurídico». Hans Kelsen, 1946, citado por Enrique Ghersi, «El carácter competitivo de las fuentes del derecho». *Revista de Instituciones, Ideas y Mercados*, n.º 47 (octubre 2007): 89-109. Y el artículo 51 de la Constitución Política de 1993 reconoce que «la Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente».

13 Moussallem, *Fuentes del derecho tributario* (Lima: Jurista, 2012), 87.

14 Tribunal Constitucional del Perú, STC 0047-2004-AI, 24 de abril de 2006: fundamento 56.

15 Citado por Moussallem, *Fuentes del derecho tributario* (Lima: Jurista, 2012), 180-181.

tributación municipal, respecto de si los predios de la iglesia que produzcan rentas deberían tributar impuesto predial, lo cual se resolvió por aplicación de jerarquía de fuentes: el tratado internacional, prima sobre la ley. Así, la regla introducida por el artículo X del tratado: «La Iglesia católica y las jurisdicciones y comunidades religiosas que la integran *continuarán* gozando de las exoneraciones y beneficios tributarios y franquicias que les otorguen las leyes y normas legales vigentes» prevalece sobre la ley de tributación municipal. Por lo que se concluyó que la exoneración otorgada por el Decreto Ley 19654, Impuesto al Patrimonio Predial no Empresarial, a todos los predios de propiedad de las entidades religiosas de la Iglesia Católica, sin exigir que su uso esté destinado a un fin no lucrativo, se convirtió en permanente y es aplicable al impuesto predial y continúa vigente sobre lo dispuesto por la ley de tributación municipal.

Otro ejemplo es la RTF 13045-1-2010, en la cual se recurrió a la jerarquía de fuentes para resolver una controversia sobre si una exoneración establecida por la Ley del Impuesto a la Renta se pierde por no cumplir un requisito establecido en una resolución de Superintendencia; se concluyó que la constancia de cumplimiento de obligaciones tributarias de artistas extranjeros, introducida por la Resolución de Superintendencia 145-99/Sunat, no es un requisito indispensable para gozar de la exoneración *prevista* en el inciso n) del artículo 19 de la Ley del Impuesto a la Renta.

- c) Para resolver conflictos de competencia entre formas normativas del mismo rango o fuerza jurídica pero producidas por diferentes fuentes, ya que estas fijan el ámbito de materia sobre el que puede ejercerse una competencia normativa; en consecuencia, condicionan la validez de los actos normativos y, derivadamente, la de las disposiciones o normas creadas por ellos¹⁶.

El principio de competencia es complementario al de jerarquía, pues una entidad estatal puede incurrir en la expedición de una norma inválida por «invadir» esferas competenciales previstas como ajenas por otra norma de su mismo rango, en virtud de la violación de aquella norma superior, la Constitución, que anteladamente había fijado la distribución de competencias¹⁷.

16 STC 0047-2004-AI, fundamento 62.

17 Tribunal Constitucional del Perú, STC 0020-2005-AIITC, 0021-2005-AIITC (acumulados), 27 de septiembre de 2005, fundamento 59.

El Tribunal Constitucional ha sostenido que la transgresión de los límites de orden competencial establecidos por la Constitución se manifiesta de la siguiente manera¹⁸:

Objetivo	Positivo	Negativo	Subjetivo
Cuando la Constitución ha establecido que una determinada fuente es apta, o no, para regular una materia determinada.	Cuando la Constitución declara que determinada fuente formal es apta para regular una materia determinada.	Cuando la Constitución establece que determinadas fuentes formales del derecho no son aptas para regular determinadas materias	Cuando la Constitución establece que determinado órgano es competente para expedir una fuente determinada o, en su caso, ejercer una competencia dada.

En la RTF 11231-7-2009 se discutió si una municipalidad de centro poblado, mediante ordenanza municipal, podía modificar el sujeto activo del impuesto predial que la ley de tributación municipal había señalado, en virtud de las competencias distribuidas por el artículo 74 de la Constitución Política, la Ley de Bases de Descentralización y la ley de tributación municipal; se concluyó que las municipalidades de centros poblados respecto de los predios de su jurisdicción no son competentes para administrar el impuesto predial creado por la ley de tributación municipal.

4. La relación entre el sistema general de fuentes de derecho de la Constitución Política y las fuentes del derecho tributario

El derecho tributario es la única área de nuestro ordenamiento jurídico que a nivel legal tiene su propia regulación de fuentes en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario (en adelante, Norma III), que coexiste y se integra a la Constitución Política organizadora y delimitadora del sistema ge-

18 Tribunal Constitucional del Perú, STC 0017-2003-AI/TC, 16 de marzo de 2004, fundamento 80.

neral de fuentes del derecho; es decir, las fuentes del derecho tributario son un subsistema no distinto al sistema general de fuentes¹⁹.

El Tribunal Constitucional ha señalado que el sistema de fuentes regulado por la Constitución considera lo siguiente²⁰:

Fuentes normativas con rango de ley	Fuentes normativas con rango distinto a la ley
Leyes, resoluciones legislativas, tratados, reglamentos del Congreso, decretos legislativos, decretos de urgencia, ordenanzas regionales, ordenanzas municipales.	Decretos supremos, jurisprudencia, costumbre, los principios generales del derecho, el contrato y la doctrina.

Además, esta entidad manifiesta que la Constitución es la fuente de las fuentes de derecho y la que regula la producción normativa o disciplina los modos de producción de las fuentes²¹. De tal manera que las fuentes del derecho tributario son un «subsistema» legal que coexiste con el sistema de fuentes general previsto por la Constitución, en el cual se fundamenta e integra, pero con la peculiaridad de que el derecho tributario se refiere al tributo y a las complejas relaciones que surgen de su aplicación.

5. La clasificación de fuentes del derecho tributario en el Código Tributario

Las fuentes del derecho tributario previstas en la Norma III²² reconocen dos clases de fuentes: fuentes creadoras del derecho positivo y fuentes de la ciencia del derecho.

19 Jorge Danós Ordóñez, «La incidencia de la nueva Constitución en las fuentes del derecho tributario», *Revista del Foro* 82, n.º 1 (1994: 39-40).

20 Tribunal Constitucional del Perú, STC 0047-2004-AI, 24 de abril de 2006, fundamento 15.

21 STC 0047-2004-AI, fundamento 11.

22 Norma III: Fuentes del derecho tributario: «Son fuentes del derecho tributario: a) Las disposiciones constitucionales; b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el presidente de la República; c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente; d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales; e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias; f) La jurisprudencia; g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la administración tributaria; y h) La

Las fuentes creadoras de derecho positivo (disposiciones constitucionales, tratados internacionales, leyes tributarias y normas de rango equivalente, leyes orgánicas o especiales que crean tributos regionales o municipales, decretos supremos y normas reglamentarias, resoluciones de carácter general emitidas por la administración tributaria) son los «vehículos introductores» derivados de la competencia de un órgano autorizado mediante el cual introducen otras proposiciones jurídico-normativas en el sistema²³.

La otra fuente adyacente a ellas son las fuentes de la ciencia del derecho (la jurisprudencia y la doctrina jurídica), aquellas que no crean normas jurídicas, pero ayudan a fijar y esclarecer el contenido de las normas tributarias en vigor²⁴.

Como explica Carvalho: «La ciencia del derecho [...] busca analizar y describir el fenómeno normativo [...], conocer y sistematizar [...] el derecho positivo [...] describir cómo el sistema jurídico opera [con un lenguaje] asertivo»²⁵. No crea normas jurídicas, solamente proposiciones jurídicas en sentido lógico trascendental sobre enunciados prescriptivos²⁶ que permiten conocer las articulaciones lógicas y el contenido orgánico del núcleo del derecho tributario²⁷. Es decir, las fuentes de derecho de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario incorporan fuentes creadoras de derecho positivo y fuentes de la ciencia del derecho, que nosotros clasificaremos como fuentes autogeneradoras de normas tributarias y fuentes clarificadoras de normas tributarias.

¿La Norma III hace una enumeración enunciativa o exhaustiva de fuentes de derecho tributario? Como afirma Miguel Reale: «... hay un *numerus clausus* de fuentes del derecho, las cuales no surgen *ex nihilo*, sino se sitúan en el ordenamiento jurídico [...] insertados en el ámbito de validez general trazado por la Constitución»²⁸.

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

23 Barros Carvalho, *Curso de derecho tributario*, 55 y 86.

24 José Juan Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español* (Madrid: Marcial Pons, 1992), 49.

25 Carvalho, «El derecho y la teoría de los actos del habla», 45-51.

26 Târek Moysés Moussallem, «Fuentes del derecho tributario», en *Derecho Tributario: tópicos contemporáneos, homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho*, ed. María Leonor Leite Vieira et al. (Lima: Grijley, 2011), 196.

27 Barros Carvalho, *Curso de derecho tributario*, 55.

28 Citado por Moussallem, *Fuentes del derecho tributario* (Lima: Jurista, 2012), 147.

En efecto, la enumeración de fuentes que aparecen en la Norma III del Código Tributario no tiene carácter enunciativo sino exhaustivo, un *numerus clausus* de fuentes situadas según diversos niveles o grados, insertadas como «subsistema» legal en el sistema general de fuentes perfilado por la Constitución.

6. Fuentes autogeneradoras de normas tributarias

Según Carvalho, las fuentes del derecho tributario son autogeneradoras porque «el sistema jurídico mantiene el monopolio de producción de sus propios elementos, de la misma forma que un organismo vivo produce sus propias células»²⁹; ser fuente del derecho es ejercer el rol de órgano habilitado por el sistema para producir normas mediante la aplicación de los requisitos y procedimientos de las metarreglas generales y abstractas que le otorgan la competencia para producir, crear normas³⁰.

6.1. Disposiciones constitucionales

La Constitución es la fuente de las fuentes del derecho y la que regula la producción normativa o disciplina los modos de producción de las fuentes, regulando el proceso de producción jurídica, atribuyendo poderes normativos a distintos sujetos y asignando un valor específico a las normas creadas por estos³¹.

En el aspecto tributario, el artículo 74 de la Constitución Política distribuye la potestad tributaria en Gobierno nacional, regional y local señalando específicamente:

- El tipo de tributo en que son competentes para crear, modificar, derogar o exonerar.
- El instrumento legal para ejercer esta potestad tributaria.
- Los principios tributarios de legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad, respeto de los derechos fundamentales de la persona y otros

29 Cristiano Carvalho, *Teoría de la decisión tributaria* (Lima: Instituto de Administración Tributaria y Aduanera, 2013), 261.

30 Carvalho, «Teoría de la decisión tributaria», 260-261.

31 STC 0047-2004-AI, fundamento 11.

de forma implícita, como el principio de capacidad contributiva con fuerza obligatoria, que *no* solo deben respetarse al ejercer la potestad tributaria, sino que su trasgresión por las normas tributarias hace que estas no surtan efectos.

Hay otras disposiciones constitucionales que se relacionan con el fenómeno tributario, como el artículo 19 de la Constitución Política, que establece la inafectación de todo impuesto directo e indirecto a las universidades, institutos superiores y centros educativos, pudiendo las instituciones educativas privadas ser gravadas con Impuesto a la Renta; el artículo 32, que prohíbe someterse a referéndum las normas tributarias y tratados internacionales; el artículo 51, que establece la supremacía de la Constitución, el cual irradia el principio de constitucionalidad a la potestad tributaria, por la cual esta no solo se somete a ley, sino principalmente a la Constitución; y el artículo 56, que establece que los tratados referidos a tributos deben ser aprobados por el Congreso.

En el régimen económico, se encuentran disposiciones constitucionales con incidencia tributaria, como el artículo 58 de la Constitución, que reconoce una economía social de mercado en la que el Estado actúa en satisfacer necesidades públicas (vía recaudación fiscal); el artículo 62, que garantiza la libertad de contratar, no pudiendo los términos contractuales ser modificados por leyes o disposiciones de cualquier clase; y que los contratos leyes pueden otorgar garantías y seguridades (convenios de estabilidad tributaria); el artículo 79, que establece restricciones al Congreso en temas tributarios, como no poder aprobar tributos con fines predeterminados, salvo por solicitud del Poder Ejecutivo; tampoco puede aprobar una ley de exoneraciones o beneficios tributarios sin informe previo del Ministerio de Economía y Finanzas, ni aprobar —con menos de dos tercios de los congresistas— leyes de tratamiento tributario especial para zonas del país.

En lo referido a la función legislativa y la descentralización, hay disposiciones constitucionales aplicables a lo tributario. El artículo 103 establece la aplicación inmediata de la ley en el tiempo, desde su entrada en vigencia, y no tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo en materia penal³²; la Constitución

32 Creemos que en materia tributaria es posible la retroactividad de la ley tributaria al amparo del último párrafo del artículo 74 de la Constitución Política, no por el criterio de ser beneficiosa al contribuyente, sino cuando se restaura fundamentalmente el respeto a los valores de los

no ampara el abuso de derecho³³; y los artículos 193 y 196 reconocen como rentas de los gobiernos regionales y municipales los tributos creados por ley a su favor, y las contribuciones y tasas creadas por ordenanza conforme a ley.

Finalmente, las disposiciones referidas a garantías constitucionales previstas en el artículo 200 son aplicables como mecanismo de protección a los derechos del contribuyente, o contra normas tributarias que vulneran la Constitución o contra funcionarios de la administración fiscal renuentes a acatar una norma legal u acto administrativo.

6.2. Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el presidente de la República

El tratado³⁴ como «forma normativa en el derecho interno tiene algunas características especiales que lo diferencian de las otras fuentes normativas. Ello porque, por un lado, los órganos de producción de dicha fuente (esto es, los estados y los organismos internacionales que celebran el tratado) desarrollan su actividad productora en el ámbito del derecho internacional, y por otro, porque su modo de producción (por ejemplo, las reglas de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados-negociación, aprobación y ratificación) se rige por el derecho internacional público»³⁵.

El Tribunal Constitucional ha manifestado que los artículos 56 y 57 de la Constitución Política distinguen internamente los tratados celebrados por el Estado peruano de la manera siguiente³⁶:

principios constitucionales tributarios que la ley anterior vulneró. Ver: Ángel Marco Chávez Gonzales, «El principio de la "retroactividad" de la ley tributaria en la Constitución Política de 1993», *Derecho y Sociedad* 20, n.º 33 (diciembre 2009): 131-178, <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/>

33 Por ejemplo, la cláusula antielusiva general prevista en el segundo párrafo de la Norma XVI del Código Tributario, cuya finalidad es combatir transacciones económicas abusivas, excesivas, impropias del contribuyente, que carecen de sustancia económica, cuyo exclusivo propósito es obtener una ventaja fiscal.

34 Los tratados —ha indicado el Tribunal Constitucional— son expresiones de voluntad que adopta el Estado con sus homólogos o con organismos extranacionales, y que se rigen por las normas, costumbres y fundamentos doctrinarios del derecho internacional, y que reciben diversas denominaciones, establecidas en función de sus diferencias formales; a saber, convenios o acuerdos, protocolos, *modus vivendi*, actas, concordatos, compromisos, arreglos, cartas constitutivas, declaraciones, pactos, canje de notas, etc. STC 0047-2004-AI, fundamento 18.

35 STC 0047-2004-AI, fundamento 19.

36 STC 0047-2004-AI, fundamento 20.

Tratados con habilitación legislativa	Tratados ordinarios	Convenios internacionales ejecutivos
Su contenido afecta disposiciones constitucionales; por ende, deben ser aprobados por el mismo procedimiento que rige la reforma de la Constitución, antes de ser ratificados por el presidente de la República.	Son los que específicamente versan sobre derechos humanos; soberanía, dominio o integridad del Estado; defensa nacional u obligaciones financieras del Estado. Igualmente, se encuentran comprendidos bajo tal denominación aquellos tratados que crean, modifican o suprimen tributos; los que exigen modificación o derogación de alguna ley y los que requieren medidas legislativas para su ejecución. Estos tratados deben ser necesariamente aprobados por el Congreso antes de su ratificación por el presidente de la República.	Son aquellos que el presidente de la República puede elaborar o ratificar o adherir sin el requisito de la aprobación previa del Congreso, puesto que se refieren a materias no contempladas para los tratados ordinarios. La Constitución señala que, efectuado el acto de celebración, ratificación o adhesión presidencial, se debe dar cuenta al Congreso.

La Constitución, a diferencia de las otras formas normativas, prevé la técnica de la recepción o integración de los tratados en el derecho interno peruano al disponer, en su artículo 55, que: «Los tratados celebrados por el Estado y en vigor forman parte del derecho nacional».

En el ámbito tributario, tienen especial importancia los convenios para evitar la doble imposición y los de asistencia administrativa, especialmente en materia de renta y patrimonio³⁷, son vehículos introductores de disposiciones orientadas a evitar los supuestos de doble imposición a las personas físicas o las personas jurídicas y, al mismo tiempo, contemplan medidas orientadas a

37 Ramón Falcón y Tella y Elvita Pulido Guerra, *Derecho fiscal internacional* (Madrid: Marcial Pons, 2010), 16.

prevenir el abuso y el fraude fiscal, y cuentan con una cláusula especial que regula el mecanismo de intercambio de información entre las administraciones tributarias³⁸.

Asimismo, la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE, a la cual se adhirió el Perú el 25 de octubre del 2017³⁹, introduce diversas formas de asistencia administrativa, tales como (i) el intercambio de información financiera y tributaria, incluyendo auditorías fiscales simultáneas y con participación en el extranjero; (ii) la asistencia en el cobro; y (iii) la notificación y traslado de documentos, lo cual conllevó a la modificación de la Norma II del Título Preliminar del Código Tributario⁴⁰.

Y, finalmente, los acuerdos comerciales bilaterales (tratados de libre comercio) o multilaterales (CAN, Aladi y Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico) logrados entre países para regular materia arancelaria⁴¹.

6.2.1. Convenios de doble imposición (CDI)

Respecto de los CDI, estos crean un microsistema fiscal en el que, más que desplazar la normativa interna de los Estados contratantes, interactúan con sus normativas internas, pues limitan el ejercicio de los poderes soberanos que corresponden a los Estados, introduciendo específicamente —respecto de cada renta o patrimonio— disposiciones sobre cuál de los Estados tiene la facultad, bien de forma exclusiva o compartida, de ejercer el derecho previsto en la legislación interna, de gravar una determinada renta o patrimonio, pudiendo el Convenio contemplar exenciones tributarias o tasas impositivas límite⁴².

38 Patricia Valdez Ladrón de Guevarra, «Los acuerdos de intercambio de información tributaria y su implementación en el Perú», *Revista Derecho y Sociedad* 43 (2014): 422.

39 La Convención fue ratificada el 24 de mayo de 2018 mediante el Decreto Supremo 12-2018-RE.

40 Principalmente, añade que el Código Tributario es de aplicación para las actuaciones y procedimientos que deba llevar a cabo la Sunat o los contribuyentes, conforme a la normativa de asistencia administrativa mutua en materia tributaria. En: Raúl Campos Ramírez y Flavio Portugal Lázaro, «El intercambio de información en el Perú a partir del cumplimiento satisfactorio del estándar internacional de seguridad y confidencialidad PwC», *Ius* 360, 22 de noviembre de 2020, https://ius360.com/el-intercambio-de-informacion-en-el-peru-a-partir-del-cumplimiento-satisfactorio-del-estandar-internacional-de-seguridad-y-confidencialidad-i-pwc-peru/#_ftn17

41 Sandra Sevillano, *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario* (Lima: Fondo Editorial PUCP, 2014), 74.

42 Fernando Zuzunaga del Pino, «Convenios para evitar la Doble Imposición», ponencia general

Sin embargo, los CDI no introducen reglas creadoras de tributos con alícuotas máximas en el país contratante ni lo limitan en su facultad de modificar o derogar en su legislación interna un tributo o sus alícuotas; solamente no podrá aplicar al residente del otro Estado contratante una tasa mayor a la establecida en el convenio celebrado. Y si de acuerdo con la ley interna esa actividad no está gravada, no podrá gravarse a través del convenio⁴³.

6.2.2. ¿La Decisión 578 es un tratado internacional?

La Decisión 578 de la Comunidad Andina —en adelante, CAN—, la cual aprueba el Régimen multilateral para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en los países miembros de la comunidad, no es un tratado internacional, pues «no es resultado de las negociaciones directas entre los estados⁴⁴», sino una norma comunitaria andina emitida por la Comisión de la Comunidad Andina; es decir, «una norma supranacional que dispone el mismo objetivo que los CDI (evitar la doble tributación)»⁴⁵.

¿Es fuente del derecho tributario la norma comunitaria Decisión 578?

¿Forma parte de nuestro sistema jurídico positivo?

La Norma III del Título Preliminar del Código Tributario no ha previsto como fuente de derecho las normas comunitarias. Entonces, cabe preguntarse: ¿cómo puede formar parte de nuestro sistema jurídico la Decisión 578?

Las decisiones emitidas por la Comisión de la Comunidad Andina responden a lo que en derecho internacional se conoce como norma comunitaria, la cual ha sido «introducida» en nuestro sistema jurídico por un «vehículo introductor», el tratado Protocolo de Cochabamba, aprobado y ratificado según las normas internas de procedimientos constitucionales previstos en el Perú, que disponen en sus artículos 2, 3 y 4 que cualquier norma comunitaria de la CAN emitida por sus órganos debe ser directamente aplicada por el Perú; es

presentada en IX Jornadas Nacionales de Tributación IFA, Lima, 4 de abril de 2008: 304-306. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/317_02_zuzunaga-1.pdf

43 Sevillano, *Lecciones de derecho tributario*, 74.

44 Francisco Ruiz de Castilla, *Derecho tributario: temas básicos* (Lima: Fondo editorial PUCP, 2017), 107.

45 Daniel S. Salazar Urbina, «Los convenios para evitar la doble imposición y su régimen constitucional de perfeccionamiento interno: ¿una reforma esencial ante el Bicentenario de la República?», *Forseti, Revista de Derecho* 10, n.º 14 (2021): 140.

decir, sin requerir norma interna que la apruebe⁴⁶, forma parte del derecho positivo nacional⁴⁷.

Además, el artículo 2 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina señala que basta que la Decisión se publique en el diario oficial de la CAN para que de modo automático forme parte de sistema jurídico del país miembro, pues «no requieren de incorporación en el ordenamiento interno, sino que cuentan con efecto directo y aplicación directa, a menos que la Comisión de la Comunidad Andina disponga otra cosa»⁴⁸.

Como opina Plazas, si bien hay necesidad de incorporación, transposición o recepción en el derecho interno de las normas comunitarias de armonización, no la hay en el caso de los aranceles, el comercio exterior y aspectos puntuales de los tributos «es del caso aludir [...] las normas comunitarias que se expidan para descartar la doble tributación en el marco de la región o subregión que se trate»⁴⁹, como la Decisión 578, la cual no crea tributos o reestructura elementos esenciales del tributo de los países andinos, no es condición previa su recepción en el derecho nacional⁵⁰.

En ese sentido, la resolución del Tribunal Fiscal 897-4-2008, referida a un caso de regalías y asistencia técnica relativo a la Decisión 40, señala que la Decisión 578 es una norma válidamente introducida en el derecho tributario: «Cabe indicar que, el 5 de mayo del 2004, se publicó en la *Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena* 1063 la Decisión 578 sobre el Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en los países miembros de la Comunidad Andina, la misma que entró en vigencia el 1 de enero del 2005»⁵¹.

46 Zuzunaga, «Convenios para evitar la Doble Imposición», 331-339.

47 El Ministerio de Economía y Finanzas ha concluido, en base a lo opinado por el Ministerio de Relaciones Exteriores, que la Decisión 578 «tiene aplicación directa en el Perú, sin requerir un procedimiento de incorporación al ordenamiento jurídico nacional, y produce plenos efectos jurídicos desde el primer día del ejercicio fiscal siguiente a su publicación en la gaceta oficial del Acuerdo de Cartagena, toda vez que el Perú es un Estado miembro de la CAN — organización internacional de naturaleza supranacional—, a la cual ha cedido competencias soberanas». Carta 111-2010-Sunat/2B0000 del 10 de septiembre del 2010.

48 Mauricio A. Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, 2.ª ed., vol. 2 (Bogotá: Temis, 2005), 595.

49 Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, 601.

50 Alfredo Lewin Figueroa, *Comentarios al régimen vigente de la tributación sobre la renta de las sociedades y los socios en Colombia*, citado por Plazas Vega, *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*, 626.

51 Tribunal Fiscal, RTF 897-4-2008, 23 de enero de 2008, 7.

En suma, la Decisión 578 no es fuente de derecho tributario, sino una norma comunitaria *introducida* válidamente en el derecho tributario por una norma introductora, el Protocolo de Cochabamba, tratado internacional fuente de derecho tributario.

6.3. Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente

Las leyes, en un sentido clásico y formal⁵², pueden definirse como las prescripciones normativas generales y escritas emanadas del Congreso de la República conforme a un procedimiento prefijado por la Constitución⁵³.

En rigor, pueden normar cualquier materia, con excepción de las reservadas a las leyes orgánicas —conforme al artículo 106 de la Constitución— y las que sean materia exclusiva de los gobiernos regionales o municipales⁵⁴.

En materia tributaria, toda referencia a la ley se entiende que también alude a normas de rango equivalente que la Constitución Política reconoce para crear, modificar, suspender, suprimir tributos y conceder beneficios tributarios⁵⁵.

El principio de legalidad en materia tributaria puede ser apreciado desde dos perspectivas: la primera, referida a las fuentes del derecho con la jerarquía de los preceptos, apta para ejercitar la potestad tributaria; y la segunda, referida al obrar de la administración y su sometimiento a la ley en el ejercicio de su potestad tributaria aplicativa⁵⁶.

El primer párrafo del artículo 74 de la Constitución ha otorgado tanto al Poder Legislativo como al Poder Ejecutivo la posibilidad de ejercer la potestad tributaria del Estado de crear, modificar o derogar, o de establecer una exoneración; en el primer caso, mediante una ley en sentido estricto, mientras que el Poder Ejecutivo puede hacerlo mediante decreto legislativo⁵⁷, para nor-

52 Danós Ordóñez, «La incidencia de la nueva Constitución en las fuentes del derecho tributario», 44.

53 STC 0047-2004-AI, fundamento 16.

54 STC 0047-2004-AI, fundamento 16.

55 Último párrafo de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario.

56 José Oswaldo Casas, «Principios jurídicos de la tributación», en *Tratado de tributación, tomo 1. Derecho tributario*, volumen 1 (Astrea: Buenos Aires, 2003), 260, citado por Luis Aráoz, «El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar y su compatibilidad con el principio de legalidad», en *Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Moller*, ed. Jorge Danós (Lima: Palestra Editores, 2006), 130.

57 El primer párrafo del artículo 74 de la Constitución establece: «Los tributos se crean, modifican

mar impuestos y contribuciones, y mediante decretos supremos, para regular aranceles y tasas. Implícitamente, el segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución⁵⁸ reconoce a los gobiernos regionales y locales competencia para regular sus contribuciones y tasas dentro de su jurisdicción con los límites que señala la ley.

El Tribunal Constitucional ha interpretado que, en función del principio de supremacía constitucional, la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está supeditada a la Constitución y a los principios que ella establece, pues el principio de legalidad tiene validez y legitimidad en la Constitución⁵⁹.

Esto significa que el ejercicio del poder tributario de crear, modificar, derogar o dar exoneraciones tributarias está sujeto a un examen de legalidad y constitucionalidad⁶⁰.

Moussallem aclara que «[lo que] el principio constitucional de la estricta legalidad nos parece asegurar es que solamente la ley (vehículo introductor) puede insertar reglas, cuyas significaciones vengan a componer la norma tributaria (regla-matriz de incidencia)»⁶¹ «con los elementos descriptores del hecho jurídico y los datos prescriptores de la relación obligacional»⁶².

En esa perspectiva, el Tribunal Constitucional ha dejado sentada la diferencia entre el principio de legalidad y el principio de reserva de ley, indicando que el principio de legalidad se refiere a que el ejercicio de la potestad tributaria está sometido a la Constitución y a la ley, e involucra una subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas

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».

58 El segundo párrafo del artículo 74 de la Constitución establece: «Los gobiernos regionales y los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas o exonerar de estas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley».

59 Tribunal Constitucional del Perú, STC 2302-2003-AA/TCS, 13 de Abril de 2005, fundamento 31.

60 Marcial Rubio también señala que al analizar el derecho tributario y aplicarlo en cada una de sus partes, debemos revisar la constitucionalidad de las respuestas que demos. Marcial Rubio, «El concepto de tributo y de reserva legal tributaria según el Tribunal Constitucional», en *Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*, ed. Jorge Daños (Lima: Palestra Editores, 2006), 97.

61 Moussallem, *Fuentes del derecho tributario* (Lima: Jurista, 2012), 184.

62 Barros Carvalho, *Curso de derecho tributario*, 202.

que disciplinan su forma de ejercicio⁶³, debiendo los elementos constitutivos del tributo (hecho generador, sujeto obligado, materia imponible y alícuota⁶⁴) estar contenidos cuando menos en la norma con rango legal que lo crea. De tal manera, hay imposibilidad de la administración tributaria de requerir el pago de un tributo si una ley o norma equivalente no lo regula⁶⁵.

Mientras que la reserva de ley alcanza a los elementos esenciales o constitutivos del tributo que mínimamente deben estar en la creación del tributo (hechos imponibles, sujeto pasivo, objeto y cantidad de la prestación), de tal manera que esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa⁶⁶; es decir, la reserva de ley impide al Poder Ejecutivo dictar disposiciones reglamentarias para regularlos, salvo que la ley lo autorice.

En ese sentido, el Tribunal Constitucional ha reconocido una reserva de ley relativa flexible excepcional; en algunos casos delega facultades al Poder Ejecutivo en materia tributaria a ser reguladas por decreto legislativo⁶⁷; y en algunos otros casos, por razones técnicas justificantes, se permite la remisión de aspectos esenciales del tributo a ser regulados por el reglamento, siempre y cuando, la ley establezca parámetros y límites de actuación a la norma reglamentaria del Ejecutivo⁶⁸; para ello el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando se regulen los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso habrá entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular esta materia⁶⁹.

En el ámbito legal, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario desarrolla los principios de legalidad y de reserva de ley, al establecer que solo por ley o por decreto legislativo, vehículos introductores, se pueden introducir reglas prescriptivas para:

63 Tribunal Constitucional del Perú, STC 0042-2004-AI, 13 de abril de 2005, fundamentos 9-10.

64 Tribunal Constitucional del Perú, STC 0489-2000-AA/TC, 5 de junio de 2003, fundamento 5.

65 Tribunal Constitucional del Perú, STC 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC (acumulados), 5 de octubre de 2004, fundamento 39.

66 Tribunal Constitucional del Perú, STC 2762-2002 AA/TC, 30 de enero de 2003, fundamento 8.

67 Tribunal Constitucional del Perú, STC 0042-2004-AI, 13 de abril de 2005, fundamento 12.

68 Tribunal Constitucional del Perú, STC 2762-2002 AA/TC, 30 de enero de 2003, fundamento 12-15.

69 Tribunal Constitucional del Perú, STC 0042-2004-AI, 13 de abril de 2005, fundamento 12.

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

Irradia también el principio de legalidad y de reserva de ley a las ordenanzas municipales y decretos supremos, normas introductoras de disposiciones, para que:

- Mediante ordenanza, los gobiernos locales puedan crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley.
- Mediante decreto supremo refrendado por el ministro de Economía y Finanzas, se regulen las tarifas arancelarias; y se fije la cuantía de las tasas por decreto supremo refrendado por el ministro del sector competente y el ministro de Economía y Finanzas.

6.4. Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales

La ley orgánica es expedida por el Congreso de la República, y su modo de producción debe cumplir los requisitos formales y materiales previstos en el artículo 106 de la Constitución⁷⁰.

En relación con los tributos regionales, se ha dictado la Ley 27867, Ley Orgánica de los Gobiernos Regionales, publicada el 11 de noviembre del 2002,

⁷⁰ Con relación a los requisitos formales, el mencionado artículo dispone: «Los proyectos de ley orgánica se tramitan como cualquier proyecto de ley y, para su aprobación o modificación, se requiere el voto de más de la mitad del número legal de miembros del Congreso». Y respecto de los requisitos materiales prescribe: «Mediante leyes orgánicas se regulan la estructura y el funcionamiento de las entidades del Estado previstas en la Constitución, así como también las otras materias cuya regulación por ley orgánica está establecida en la Constitución».

la cual introduce el artículo 15 inciso m), que establece que el concejo regional propone la creación, modificación o supresión de tributos regionales (contribuciones y tasas)⁷¹, o exoneraciones conforme a la Constitución y la ley; por su parte, la Ley 27783, Ley de Bases de la Descentralización, introduce el artículo 37 inciso c), señalando como rentas del gobierno regional «los tributos creados por ley a su favor».

Respecto de los tributos municipales, existe la Ley 27972, Ley Orgánica de Gobiernos Locales, norma introductora del segundo párrafo del artículo 40, que señala que mediante «ordenanzas se crean, modifican, suprimen o exoneran, los arbitrios, tasas, licencias, derechos y contribuciones, dentro de los límites establecidos por ley»; y en los numerales 1 y 2 del artículo 69 de esta ley introduce como rentas municipales: i) los tributos creados por ley a su favor; y ii) las contribuciones, tasas, arbitrios, licencias, multas y derechos creados por su concejo municipal, los que constituyen sus ingresos propios.

Como ha señalado el Tribunal Constitucional, las leyes ordinarias y las leyes orgánicas tienen la misma jerarquía jurídica, pero se diferencian en su procedimiento de aprobación y en las materias que regulan⁷²; es decir, son leyes de similar rango diferenciadas por criterio de competencia en lo referente a materias reservadas por la Constitución a la ley orgánica y por criterio de procedimiento de aprobación, que exige requisitos especiales.

6.5. Los decretos supremos y las normas reglamentarias

El inciso 8 del artículo 118 de la Constitución dispone que al presidente de la República le corresponde ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones.

El Tribunal Constitucional ha señalado que al Poder Ejecutivo —conformado por el presidente de la República y el Consejo de Ministros— le corresponde la competencia para producir reglamentos de las leyes, decretos y resoluciones⁷³.

71 El artículo 74 de la Constitución Política señala que por ley se crean impuestos, mientras las contribuciones y tasas las puede crear el gobierno regional.

72 STC 0047-2004-AI, fundamento 16.

73 STC 0047-2004-AI, fundamento 31.

Este artículo constitucional establece límites a la fuente normativa decreto supremo y normas reglamentarias, en el sentido de que este vehículo introductor no debe introducir reglas que trasgredan o desnaturalicen las reglas introducidas por las leyes que pretende reglamentar.

En el ámbito fiscal, el Poder Ejecutivo ejerce su poder de reglamentar leyes mediante decretos supremos a través del Ministerio de Economía y Finanzas⁷⁴, el cual —por mandato constitucional— está subordinado al principio de legalidad y reserva de ley. La ley debe contener los aspectos esenciales del tributo⁷⁵, el reglamento no puede llevarlos, salvo que la ley lo autorice y establezca límites para ello.

Ferreiro Lapatza nos recuerda que «el principio de legalidad supone no solo la sumisión de la actuación administrativa a las normas emanadas por el Poder Legislativo, sino también el respeto por la jerarquía de normas establecidas y la imposibilidad jurídica de que un acto administrativo particular vulnere una disposición general»⁷⁶. Esto último exige que el ejercicio del poder reglamentario de la autoridad esté sujeto a la ley y a la Constitución Política, lo que significa reconocer que no se trata de una potestad reglamentaria autónoma ni que el reglamento es la única norma a aplicar desvinculada de las superiores, con el cual pueda sustituir a la ley, aclarándola, precisándola e interpretándola, sino que debe limitarse a complementarla⁷⁷.

Así, los decretos supremos son «reglamentos de ejecución» subordinados a la ley que desarrollan y complementan estableciendo normas adjetivas o procedimentales para que esta sea aplicable⁷⁸, sin que puedan añadir a los preceptos de la ley otros nuevos ni introducir desarrollos legislativos contradictorios con ella ni invadir aquellos elementos reservados constitucionalmente a ella⁷⁹ ni incorporar implícitas o explícitas aclaraciones, precisiones o interpre-

74 Norma XIV del Título Preliminar del Código Tributario.

75 Según inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 10.

76 Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, 64.

77 Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, 64.

78 Ruiz de Castilla, *Derecho tributario*, 76.

79 Danós Ordóñez, «La incidencia de la nueva Constitución en las fuentes del derecho tributario», 53.

taciones que la suplanten. En suma, el reglamento se encuentra absolutamente sujeto y condicionado a la ley en tres aspectos⁸⁰:

1. Primero, la potestad reglamentaria no puede regular materias constitucionalmente reservadas a la ley, salvo que le establezca parámetros.
2. Segundo, el reglamento no puede directa o indirectamente ir contra lo dispuesto en la ley, aun en materias constitucionalmente no reservadas, aplicándose el principio de preferencia de la norma de mayor jerarquía.
3. Tercero, el reglamento que desarrolle una ley se atiene a lo que la ley dispone.

Algunos ejemplos de reglamentos de ejecución son el reglamento de notas de crédito negociables, Decreto Supremo 126-94-EF, emitido en uso de las facultades conferidas por el artículo 39 del Código Tributario; el reglamento de fiscalización, Decreto Supremo 085-2007-EF, facultado por la décima tercera disposición complementaria final del Decreto Legislativo 981, que modificó el Código Tributario; las entidades exceptuadas de la percepción del IGV, Decreto Supremo 286-2020-EF, facultado por el artículo 11 de la Ley 29173, que regula el Régimen de Percepciones del Impuesto General a las Ventas (IGV).

6.6. Resoluciones de carácter general emitidas por la administración tributaria

Son normas de desarrollo reglamentario encomendadas por una ley tributaria a una entidad administrativa no prevista expresamente en la Constitución Política, para cumplir la función de reglamentación ejecutiva de la ley.

Las resoluciones de superintendencia emitidas por la entidad administrativa tributaria pueden reglamentar leyes tributarias cuando expresamente hayan sido delegadas para ello en aquellos elementos no esenciales del tributo, ya que en los elementos esenciales se admite, excepcionalmente, solo al decreto supremo como máximo colaborador.

De ahí lo concluido por el Tribunal Constitucional⁸¹:

80 Juan Bautista Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco. *Derecho tributario* (Navarra: Aranzadi-Thomson Reuters, 2016), 106.

81 Tribunal Constitucional del Perú, STC 6626-2006-AA/TC, 19 de abril de 2007, fundamento 56.

«Con ello no se quiere negar cualquier posibilidad reglamentaria por parte de la administración tributaria, sino solo aquella referida a los elementos esenciales del tributo, cuyo núcleo debe estar contenido en la ley y, a modo de integración o complementariedad, en el decreto supremo, bajo los alcances derivados del mandato de la propia ley».

Algunos ejemplos: la reglamentación del procedimiento de fraccionamiento y/o aplazamiento de deuda tributaria, Resolución de Superintendencia 036-2017/Sunat, que fue encargada por el artículo 36 del Código Tributario al disponer que autoriza a la administración tributaria a establecer los requerimientos o garantías mediante resolución de superintendencia para conceder aplazamiento y/o fraccionamiento para el pago de deudas tributarias en casos particulares; el reglamento de comprobantes de pago, Resolución de Superintendencia 007- 99/Sunat, facultado por el artículo 3 de la Ley Marco de Comprobantes de Pago, que autoriza a la Sunat su reglamentación; las normas para la presentación de la declaración que contenga la información financiera para el combate de la evasión y elusión tributarias, Resolución de Superintendencia 000067-2021/Sunat, autorizada por los artículos 4 y 5 del Decreto Supremo 430-2020-EF, reglamento que regula el suministro de información financiera a la Sunat para el combate de la evasión y elusión tributarias, entre otros.

En suma, el reglamento ejecutivo, como lo denomina la doctrina —decretos supremos y resoluciones de Superintendencia— tiene una doble función: «Debe incluir todo lo indispensable para asegurar la correcta aplicación y la plena efectividad de la ley misma que desarrolla; y, por otro lado, no puede incluir más que lo que sea estrictamente indispensable para garantizar esos fines»⁸².

7. Fuentes clarificadoras de normas tributarias

Carvalho dice que la ciencia del derecho busca «describir cómo el sistema jurídico opera [con un lenguaje] asertivo»⁸³ que anhela influenciar, «compro-

82 E. García de Enterría y T. Fernández, *Curso de derecho administrativo*, citado por Ferreiro Lapatza, *Curso de derecho financiero español*, 59.

83 Carvalho, «El derecho y la teoría de los actos del habla», 51.

meter al oyente con la verdad de la proposición»⁸⁴, no crea normas jurídicas generales y abstractas, solamente proposiciones jurídicas en sentido lógico trascendental sobre enunciados prescriptivos⁸⁵, con la función de «analizar, comprender, interpretar, construir el contenido, sentido y alcance de comunicación legislada»⁸⁶ en un sentido no jurídico-positivo.

7.1. La jurisprudencia

El Tribunal Constitucional ha manifestado que la «jurisprudencia es la interpretación judicial del derecho efectuada por los más altos tribunales en relación con los asuntos que a ellos corresponde, en un determinado contexto histórico, que tiene la virtualidad de vincular al tribunal que los efectuó y a los jerárquicamente inferiores, cuando se discutan casos fáctica y jurídicamente análogos, siempre que tal interpretación sea jurídicamente correcta»⁸⁷.

La creación de jurisprudencia es inherente a la función jurisdiccional y administrativa por mandato del inciso 8 del artículo 139 de la Constitución, que reconoce el principio de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley, reflejado en el «conjunto de resoluciones emitidas por el supremo tribunal o máxima instancia cuyo parecer o sentido de resolución es reiterado y uniforme»⁸⁸.

Cuando se afirma que «es inherente a la función jurisdiccional la creación de derecho a través de la jurisprudencia»⁸⁹, es en el sentido de dar «soluciones jurídicas que en muchos casos requieren de una interpretación de las normas con rango de ley conforme a la Constitución»⁹⁰.

Barros Carvalho explica que la jurisprudencia crea derecho para fines epistemológicos «lógico trascendental no en sentido normativo positivo»⁹¹; es

84 Carvalho, «El derecho y la teoría de los actos del habla», 48.

85 Moussallem, «Fuentes del derecho tributario», en *Derecho Tributario: tópicos contemporáneos*, 196.

86 Barros Carvalho, *Derecho tributario: fundamentos jurídicos de la incidencia*, 96.

87 Franklin Moreno Millán, *La jurisprudencia constitucional como fuente de derecho* (Bogotá: Ed. Leyer, 2002), 33, citado por STC 0047-2004-AI, fundamento 33.

88 Rosendo Huamaní Cueva, *Código Tributario comentado*, vol. 1 (Lima: Jurista Editores, 2015), 82.

89 STC 0047-2004-AI, fundamento 34.

90 STC 0047-2004-AI, fundamento 37.

91 Citado por Moussallem, «Fuentes del derecho tributario», en *Derecho Tributario: tópicos contemporáneos*, 196.

decir, no es para crear normas prescriptivas, sino enunciados descriptivos que interpretan normas prescriptivas.

La jurisprudencia es fuente de la ciencia del derecho no del derecho, porque lo que hacen las máximas instancias constitucional, judicial y administrativa a través de la jurisprudencia no es crear normas jurídicas ni alterar ni innovar derecho positivo. Como aclara Gerardo Ataliba, «la suma de una porción de decisiones individuales no forma una decisión normativa»⁹², sino hacer ciencia del derecho es «conocer el derecho, analizar, comprender, interpretar, construir el contenido, sentido y alcance de comunicación legislada [...] involucrándose con las proporciones enteras del todo sistémico»⁹³.

La jurisprudencia constitucional, judicial o administrativa con fuerza vinculante es fuente de ciencia del derecho en la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, pues emite enunciados descriptivos que fijan, conocen, explican, esclarecen el contenido de las normas tributarias para la solución del caso que servirá de «fundamento y criterio de objetividad para otro juez que debe fallar otro caso»⁹⁴.

7.1.1. Jurisprudencia vinculante del Tribunal Constitucional

El precedente constitucional vinculante significa que, ante la existencia de una sentencia con unos específicos fundamentos o argumentos y una decisión en un determinado sentido, será obligatorio resolver los futuros casos semejantes según los términos de dicha sentencia; es decir, el Tribunal Constitucional decide establecer como regla general aquella regla jurídica expuesta en un caso particular y concreto, que, por ende, deviene en parámetro normativo para la resolución de futuros procesos de naturaleza homóloga. En otras palabras, la regla general externalizada como precedente a partir de un caso concreto se convierte en una regla preceptiva común que alcanza a todos los justiciables y que es oponible frente a los poderes públicos⁹⁵.

92 Moussallem, «Fuentes del derecho tributario», en *Derecho Tributario: tópicos contemporáneos*, 221.

93 Barros Carvalho, *Derecho tributario: fundamentos jurídicos de la incidencia*, 96.

94 Julio Cueto, *Fuentes del derecho* (Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1994), 131, citado por Moussallem, «Fuentes del derecho tributario», en *Derecho Tributario: tópicos contemporáneos*, 218.

95 STC 0047-2004-AI, fundamento 34.

Las sentencias del Tribunal Constitucional que constituyan precedente vinculante de conformidad con la Norma VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional deben ser publicadas en el diario oficial *El Peruano*, según el artículo 48 del reglamento normativo del Tribunal Constitucional⁹⁶.

Si bien la jurisprudencia es jerárquicamente inferior a la ley, las sentencias de inconstitucionalidad de normas con rango de ley expedidas por el Tribunal Constitucional tienen jerarquía de ley según el artículo 103 de la Constitución Política.

7.1.2. Jurisprudencia vinculante de la Corte Suprema de Justicia

Son decisiones contenidas en una resolución emitida por la Corte Suprema en la que, aplicando la ley y la Constitución en un caso concreto, se extraen criterios generales cuya observancia será vinculante para casos semejantes.

La Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema tiene competencia para pronunciarse sobre controversias tributarias⁹⁷. De acuerdo con el artículo 37 de la Ley 27584, Ley del Proceso Contencioso Administrativo, la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema puede emitir sentencias que constituyan doctrina jurisprudencial vinculante, las cual se publica en el diario oficial *El Peruano* y en la página web del Poder Judicial⁹⁸.

7.1.3. Jurisprudencia vinculante del Tribunal Fiscal

Cuando se refiere a la jurisprudencia, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario no la distingue del precedente jurisprudencial vinculante del Tribunal Fiscal. Ello debido a que «cuando dicha norma fue dada por primera vez en el ordenamiento peruano, el Tribunal Fiscal aún no tenía la potestad de emitir una resolución con carácter de precedente de observancia obligatoria que ahora sí se le reconoce de modo expreso»⁹⁹.

El artículo 154 del Código Tributario señala que las resoluciones del Tribunal Fiscal que este señale constituyen jurisprudencia de observancia obligato-

96 Ruiz de Castilla, *Derecho tributario*, 117.

97 Ruiz de Castilla, *Derecho tributario*, 119.

98 Ruiz de Castilla, *Derecho tributario*, 119.

99 Sevillano, *Lecciones de derecho tributario*, 79.

ria para los órganos de la administración tributaria, disponiendo su publicación en el diario oficial *El Peruano* cuando:

- Interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias.
- Las emitan para aplicar la norma de mayor jerarquía en virtud del artículo 102 del Código Tributario.
- Las emitan en virtud de un criterio recurrente de las salas especializadas o de la oficina de atención de quejas¹⁰⁰.
- Las emitan los resolutores-secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia.
- Existan resoluciones del Tribunal Fiscal con criterios contradictorios sobre un mismo tema, debiendo prevalecer el que se decida en Sala Plena.
- Aclaren la interpretación equivocada de una norma (artículo 170 numeral 1 del Código Tributario).

Para la administración tributaria, el carácter vinculante de estas resoluciones se mantendrá mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo tribunal, por vía reglamentaria o por ley, sin poder la administración tributaria interponer demanda contencioso-administrativa, prohibición que no alcanza al contribuyente.

7.2. Doctrina jurídica

Barros Carvalho define doctrina como el «dominio de las lecciones, enseñanzas y descripciones explicativas del derecho positivo, elaboradas por los maestros y por los juristas especializados»¹⁰¹.

García Máñez explica que «es el resultado de una actividad especulativa de los particulares; sus conclusiones carecen de fuerza obligatoria, por grande

100 Según el artículo 2 del Decreto Supremo 206-2012-EF, los parámetros para determinar la existencia de un criterio recurrente de las salas especializadas del Tribunal Fiscal son las siguientes: «2.1 Existe un criterio recurrente cuando este ha sido recogido en tres (3) resoluciones emitidas por las salas del Tribunal Fiscal de la misma especialidad. Dichas resoluciones deberán provenir de tres (3) salas diferentes de la misma especialidad. 2.2 Cuando existan dos (2) salas de la misma especialidad, la recurrencia se verificará cuando ambas salas, de manera conjunta, sumen tres (3) resoluciones. 2.3 Cuando exista una (1) sala especializada, el criterio recurrente deberá verificarse solo en dicha sala».

101 Barros Carvalho, *Curso de derecho tributario*, 93.

que sea el prestigio de aquellos o profunda la influencia que sus ideas ejerzan sobre el autor de la ley o las autoridades encargadas de aplicarla»¹⁰².

La doctrina es descriptiva del derecho positivo, esclarecedora del contenido y los mecanismos de articulación del derecho acompañado de reflexiones metodológicas con vocación de rigor¹⁰³.

El Tribunal Constitucional ha reconocido a la doctrina como fuente admitiendo lo siguiente: «Si bien no podemos afirmar que esta fuente derive de la Constitución, el Tribunal Constitucional y los diversos niveles jerárquicos del Poder Judicial recurren a la doctrina, nacional y extranjera, para respaldar, ilustrar, aclarar o precisar los fundamentos jurídicos que respaldarán los fallos que se sustentan en la Constitución, en las normas aplicables al caso y en la jurisprudencia»¹⁰⁴.

La RTF 623-4-97 la reconoce como fuente: «La doctrina jurídica como tal puede ser considerada una fuente supletoria del derecho tributario cuando existe una opinión común de los autores y especialistas sobre una misma materia»¹⁰⁵.

En suma, la doctrina no tiene el poder de crear enunciados prescriptivos, normativos ni transformar el derecho positivo; sin embargo, tiene una función descriptiva, explicativa del derecho positivo; por ello no califica como fuente productora de derecho propiamente, sino como fuente de la ciencia del derecho en la Norma III del Código Tributario.

8. El caso de los convenios de estabilidad tributaria

Son contratos-ley sujetos a las normas de contratación civil con fuerza de ley¹⁰⁶, celebrados entre el «Estado y un inversionista, quienes acuerdan que las condiciones tributarias con las que decidió invertir no cambien por un periodo determinado, con sujeción a ciertos requisitos y a un aumento de la

102 Citado por Huamaní Cueva, *Código Tributario comentado*, 188.

103 Barros Carvalho, *Curso de derecho tributario*, 93.

104 STC 0047-2004-AI, fundamento 45.

105 RTF 623-4-97, Tribunal Fiscal, 06 de junio de 1997, 3.

106 «El blindaje del contrato-ley de manera alguna lo convierte en ley [...]; únicamente obliga a las partes que lo acordaron, en ejercicio de su libertad contractual, y dentro de su relación jurídico patrimonial». Tribunal Constitucional del Perú, STC 005-2003-AI/TC, 3 de octubre de 2003, fundamento 16.

carga fiscal¹⁰⁷» a cambio de que se realicen determinados montos de inversión y ampliaciones de operaciones, lo que finalmente beneficia la recaudación en el largo plazo.

Así, las empresas de los sectores minería e hidrocarburos deben invertir como mínimo USD 20 millones; mientras que el monto mínimo de inversión para las empresas de los demás sectores es de USD 5 millones; a cambio, las empresas de cualquier sector económico aseguran la estabilidad del régimen tributario, cambiario y administrativo por un plazo de hasta 15 años¹⁰⁸.

En minería e hidrocarburos para un plazo de estabilidad de 10 años, se requiere de una inversión mínima de USD 20 millones en el caso de unidades mineras que inicien o amplíen operaciones; para contratos de estabilidad de 12 años, se requiere una inversión de USD 100 millones en el caso de que inicien operaciones, y de USD 250 millones en el supuesto de ampliación de operaciones, y para contratos por un plazo de 15 años se requiere una inversión mínima de USD 500 millones en el caso de que inicien o amplíen operaciones; y se les aumenta la carga fiscal en 2 puntos porcentuales a la tasa anual del impuesto a la renta¹⁰⁹.

Al 2022 solo hay cinco convenios de estabilidad tributaria vigentes¹¹⁰.

Estos contratos-ley fueron introducidos en nuestro sistema jurídico positivo por el artículo 1357 del Código Civil de 1984 que dice: «Por ley, sustentada en razones de interés social, nacional o público, pueden establecerse garantías y seguridades otorgadas por el Estado mediante contrato», y luego también por el segundo párrafo del artículo 62 de la Constitución Política de 1993, vehículo introductor mediante el cual «el Estado puede establecer garantías y otorgar seguridades» a las empresas, y no pueden ser modificados unilateralmente porque en ellos el Estado se compromete a mantener un tratamiento fijo por un plazo establecido, dispositivo dictado en el contexto del terrorismo senderista, hiperinflación e inseguridad que se sufrió.

Estos contratos ley para el derecho tributario no son fuente de derecho tributario, no solo porque no están previstos en la Norma III del Código Tributario, sino también porque no son actos normativos que sirvan para introducir

107 Instituto Peruano de Economía, *Evaluación de la estructura tributaria del sector minero* (Lima: Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, 2019), 24.

108 Instituto Peruano de Economía, *Evaluación de la estructura tributaria del sector minero*, 24.

109 Instituto Peruano de Economía, *Evaluación de la estructura tributaria del sector minero*, 24.

110 Al 2019 había siete convenios de estabilidad tributaria vigentes. Instituto Peruano de Economía, *Evaluación de la estructura tributaria del sector minero*, 26.

reglas prescriptivas generales aplicables a los contribuyentes, ni para modificar, transformar o expulsar reglas del sistema jurídico tributario según los principios de legalidad y reserva de ley del artículo 74 de la Constitución Política, disposición que tiene su correlato en la Norma IV del Título Preliminar.

Los convenios de estabilidad tributaria únicamente introducen reglas concretas individuales autoimpuestas que solo obligan a los contratantes; y el Estado y la administración tributaria les deben obediencia por obra de la Constitución y la ley que disponen su observancia.

Como comenta Danós, citando a Kresalja, Noriega y Amado: «La consagración de los contratos-ley en la Constitución Política peruana refuerza el blindaje jurídico de tales convenios al más alto nivel normativo. Pero conviene aclarar que no se les confiere la calidad de normas jurídicas o fuentes de derecho, porque se trata de contratos con prestaciones recíprocas, en los que los agentes económicos se obligan a cumplir las obligaciones de inversión y de ampliación de su capacidad productiva que les exige el marco legal para acceder a dicho beneficio y el Estado se obliga a respetar y, en consecuencia, aplicar por el plazo de duración del convenio, sin alteraciones, el marco jurídico vigente a la fecha de celebración del contrato, conforme a lo previsto en la respectiva ley que establece el régimen de suscripción de tales convenios»¹¹¹.

Cabe explicar que el Tribunal Constitucional acepta los contratos como fuente de derecho en el sistema general de fuentes por tener, a su criterio, «fuerza generadora de normas jurídicas, admitiendo que la experiencia jurídica no solamente es regida por normas legales de carácter genérico, sino también por normas particulares e individualizadas»¹¹². Ello se explica porque el Tribunal Constitucional adopta una definición amplia de norma jurídica, que abarca *al* mandato general o mandato individual (declaración de voluntad) formado por un determinado supuesto al cual debe seguir lógico-jurídica-

111 Baldo Kresalja y Antonio Ochoa, *Derecho constitucional económico* (Lima: Fondo Editorial de la PUCP, 2009), 287-291; Jorge Santisteban de Noriega, «Constitución, privatización y servicios públicos: el blindaje jurídico que protege a los contratos-ley en el Perú», en Homenaje a Jorge Avendaño. (Lima: Fondo Editorial PUCP Perú, 2004); y José Daniel Amado y Luis Miranda, «La seguridad jurídica en la contratación con el Estado: el contrato-ley. *Themis*, 33; todos citados por Jorge Danós Ordóñez, «Los convenios de estabilidad jurídica o también denominados contratos leyes en el Perú», *Ius et Veritas*, n° 46 (julio 2013), 262.

112 STC 0047-2004-AI, fundamento 44.

mente una consecuencia con obligatoriedad jurídica¹¹³, lo que no es compartido por el derecho tributario.

Opinamos que los convenios de estabilidad tributaria, producto del acuerdo de voluntades entre el Estado y el inversionista, crean un microsistema fiscal que carece del poder transformador del derecho positivo tributario para ser fuente de derecho y que interactúa con el derecho tributario nacional, pues limitan el poder del Estado, estableciendo que al inversionista se le garantice la ultraactividad del régimen legal estabilizado de manera expresa en el contrato por un determinado plazo, a cambio de cumplir obligaciones de inversión, capacidad productiva y aumento de la carga tributaria.

9. Conclusión

Las fuentes de derecho crean o producen normas introductoras o vehículos introductores, a través de órganos competentes, de acuerdo con un procedimiento habilitado por el ordenamiento jurídico, en cuyos contenidos introducen reglas al sistema jurídico.

Las fuentes de derecho tributario son un «subsistema» legal que coexiste con el sistema de fuentes general previsto por la Constitución, en el cual se fundamentan e integran, pero con la peculiaridad de que el derecho tributario se refiere al tributo y a las complejas relaciones que surgen de su aplicación.

Las fuentes productoras de derecho de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario incorporan fuentes creadoras de derecho positivo; es decir, enunciados normativos prescriptivos y transformadores del derecho positivo, y fuentes de la ciencia del derecho, cuya función es descriptiva, explicativa del derecho positivo, que nosotros clasificamos como fuentes autogeneradoras de normas tributarias y fuentes clarificadoras de las normas tributarias.

La enumeración de fuentes que aparecen en la Norma III del Código Tributario no tiene carácter enunciativo sino exhaustivo, un *numerus clausus* de fuentes situadas según diversos niveles o grados insertadas en el sistema general de fuentes, trazado por la Constitución.

113 Marcial Rubio, *El sistema jurídico*, 210; STC 005-2003-AI/TC: fundamento 7.

Los convenios de estabilidad tributaria, producto del acuerdo de voluntades entre el Estado y el inversionista, son un microsistema fiscal que introduce normas concretas individuales vinculantes entre ellos, carentes del poder transformador del derecho positivo tributario para ser considerados fuente de derecho tributario.

REFERENCIAS

- Aráoz, Luis. «El ejercicio de la potestad tributaria y del derecho de cobrar y su compatibilidad con el principio de legalidad». En *Temas de derecho tributario y de derecho publico: libro homenaje a Armando Zolezzi Moller*, editado por Jorge Danós, 115-134. Lima: Palestra editores, 2006.
- Barros Carvalho, Paulo de. *Derecho tributario: fundamentos jurídicos de la incidencia*. 2.^a ed. Buenos Aires: Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2004.
- Barros Carvalho, Paulo de. *Curso de derecho tributario*. Lima: Grijley, 2012.
- Campos Ramírez, Raúl y Flavio Portugal Lázaro. «El Intercambio de información en el Perú a partir del cumplimiento satisfactorio del estándar internacional de seguridad y confidencialidad I PwC». *Ius 360*. 22 de noviembre de 2020. https://ius360.com/el-intercambio-de-informacion-en-el-peru-a-partir-del-cumplimiento-satisfactorio-del-estandar-internacional-de-seguridad-y-confidencialidad-i-pwc-peru/#_ftn17
- Carvalho, Cristiano. «El derecho y la teoría de los actos del habla». En *Derecho tributario: tópicos contemporáneos, homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho*, editado por María Leonor Leite Vieira et al. Lima: Grijley, 2011.
- Carvalho, Cristiano. *Teoría de la decisión tributaria*. Lima: Instituto de Administración Tributaria y Aduanera, 2013.
- Chávez Gonzales, Ángel Marco. «El principio de la “retroactividad” de la ley tributaria en la Constitución Política de 1993». *Derecho y Sociedad* 20, n.º 33 (diciembre 2009): 131-178. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/>
- Danós Ordóñez, Jorge. «La incidencia de la nueva Constitución en las fuentes del derecho tributario». *Revista del Foro* 82, n.º 1, (1994): 39-54.
- Danós Ordóñez, Jorge. «Los convenios de estabilidad jurídica o también denominados contratos leyes en el Perú». *Ius et Veritas*, n.º 46 (julio 2013): 258-269. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/11971>
- Falcón y Tella, Ramón y Elvita Pulido Guerra. *Derecho fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons, 2010.
- Ferreiro Lapatza, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. Madrid: Marcial Pons, 1992.
- Gherzi, Enrique. «El carácter competitivo de las fuentes del derecho». *Revista de Instituciones, Ideas y Mercados*, n.º 47 (octubre 2007): 89-109.
- Huamaní Cueva, Rosendo. *Código Tributario comentado*. Vol. 1. Lima: Jurista Editores, 2015.

- Instituto Peruano de Economía. *Evaluación de la estructura tributaria del sector minero*. Lima: Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía, 2019.
- Moussallem, Tárek Moysés. «Fuentes del derecho tributario». En *Derecho Tributario: tópicos contemporáneos, homenaje al profesor Paulo de Barros Carvalho*, editado por María Leonor Leite Vieira *et al.*, 193-232. Lima: Grijley, 2011.
- Moussallem, Tárek Moysés. *Fuentes del derecho tributario*. Lima: Jurista, 2012.
- McNaughton, Charles William. *Jerarquía y sistema tributario*. Lima: Ediciones Legales, 2015.
- Plazas Vega, Mauricio A. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Vol. 2. 2.^a ed. Bogotá: Temis, 2005.
- Queralt, Juan Bautista Martín, Carmelo Lozano Serrano y Francisco Poveda Blanco. *Derecho tributario*. Navarra: Aranzadi / Thomson Reuters, 2016.
- Rubio, Marcial. «El concepto de tributo y de reserva legal tributaria según el Tribunal Constitucional». En *Temas de derecho tributario y de derecho público: libro homenaje a Armando Zolezzi Möller*, editado por Jorge Danós, 97-113. Lima: Palestra Editores, 2006.
- Rubio Correa, Marcial. *El sistema jurídico: introducción al derecho*. 10.^a ed. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2011.
- Ruiz de Castilla, Francisco. *Derecho tributario: temas básicos*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017.
- Salazar Urbina, Daniel S. «Los convenios para evitar la doble imposición y su régimen constitucional de perfeccionamiento interno: ¿una reforma esencial ante el Bicentenario de la República?». *Forseti, Revista de Derecho* 10, n.º 14 (2021): 131-156.
- Sevillano, Sandra. *Lecciones de derecho tributario: principios generales y código tributario*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2014.
- Valdez Ladrón de Guevara, Patricia. «Los acuerdos de intercambio de información tributaria y su implementación en el Perú». *Revista Derecho y Sociedad*, n.º 43 (2014): 419-433.
- Zuzunaga del Pino, Fernando. «Convenios para evitar la Doble Imposición». Ponencia general presentada en IX Jornadas Nacionales de Tributación IFA, Lima, 4 de abril de 2008: 293-385. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/317_02_zuzunaga-1.pdf

Resoluciones y jurisprudencia

- Tribunal Fiscal, RTF 623-4-97, 06 de junio de 1997.
- Tribunal Fiscal, RTF 897-4-2008, 23 de enero de 2008.
- Tribunal Constitucional del Perú, STC 2762-2002 AA/TC, 30 de enero de 2003.
- Tribunal Constitucional del Perú, STC 0489-2000-AA/TC, 5 de junio de 2003.

Tribunal Constitucional del Perú, STC 005-2003-AI/TC, 3 de octubre de 2003.
Tribunal Constitucional del Perú, STC 0017-2003-AI/TC, 16 de marzo de 2004.
Tribunal Constitucional del Perú, STC 0001-2004-AI/TC y 0002-2004-AI/TC
(acumulados), 5 de octubre de 2004.
Tribunal Constitucional del Perú, STC 0042-2004-AI, 13 de abril de 2005.
Tribunal Constitucional del Perú, STC 2302-2003-AA/TC, 13 de abril de 2005.
Tribunal Constitucional del Perú. STC 0020-2005-AIITC, 0021-2005-AIITC acumulados,
27 de septiembre de 2005.
Tribunal Constitucional del Perú, STC 0047-2004-AI, 24 de abril de 2006.
Tribunal Constitucional del Perú. STC 6626-2006-AA/TC, 19 de abril de 2007.

Sobre el autor

Es doctorando en Política Fiscal y Sistema Tributario, magíster en Derecho por Boston University, diplomado en Precios de Transferencia por Leyden University (Holanda), abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú y bachiller en Contabilidad por la Universidad Ricardo Palma. Es profesor en la Universidad ESAN (Perú) y profesor de posgrado en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Ha sido miembro de la Comisión Consultiva de Derecho Tributario del Colegio de Abogados de Lima. Es asesor tributario y director del Consorcio de Consultores en Ciencia, Tecnologías e Innovación.