

ANÁLISIS DE LA NORMA IX DEL CÓDIGO TRIBUTARIO. INTEGRACIÓN JURÍDICA

ANALYSIS OF STANDARD IX OF THE TAX CODE. LEGAL INTEGRATION

Ángel Marco Chávez Gonzales

Universidad ESAN, Perú

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

Resumen

En razón de la autonomía del derecho tributario, la Norma IX del Código Tributario introduce la integración jurídica en aquello no protegido por la reserva de ley, mediante los procedimientos de analogía y principios jurídicos en casos de laguna legal, distinto al vacío legal. Por ello, analizamos la Norma IX en sus componentes supuesto, «en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias» y, la consecuencia, «podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se le opongan y desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho administrativo y los Principios Generales del Derecho».

Palabras clave: Norma IX del Código Tributario, laguna legal, vacío legal, analogía, principios jurídicos.

Abstract

Because of autonomy of tax law Rule IX of the Tax Code introduces legal integration, that works in the field that is not protected by principle of legality and preference of law, through the procedures of analogy and legal principles in cases of legal loophole other than legal vacuum, analyzing Standard IX in its components assumption “In matters not provided for by this Code or in other tax regulations” and consequence “rules other than tax regulations may be applied as long as they do not oppose and distort them. Additionally, the

Principles of Tax Law will be applied, or failing that, the Principles of Administrative Law and the General Principles of Law”.

Keywords: Rule IX of the Tax Code, legal loophole, legal vacuum, analogy, legal principles.

1. Introducción

El derecho positivo —como conjunto de normas jurídicas válidas en un determinado tiempo y espacio e interrelacionadas sintáctica y semánticamente, según un principio unificador y con lenguaje prescriptivo— presenta la particularidad de estar dispuestas en una estructura jerarquizada que regula su creación y su transformación¹.

El derecho positivo tributario, si bien se autotransforma como un ser vivo a través de las fuentes del derecho, puede presentar lagunas que podrán cubrirse aplicando la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, cuya función es la integración jurídica mediante la analogía de normas no tributarias y la supletoriedad de los principios del derecho tributario, del derecho administrativo y los principios generales del derecho.

Comenzaremos refiriéndonos a ella como la norma introductora de la integración jurídica; después, analizaremos su estructura, en sus componentes supuesto y consecuencia; y examinaremos la diferencia entre laguna legal y vacío legal, y la excepcional laguna axiológica - *hard cases*.

2. La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario introductora de la integración jurídica

En razón de la autonomía del derecho tributario, se introduce la integración jurídica, pues su autonomía no lo escinde como un derecho jurídicamente independiente ni lo desliga del sistema jurídico; más bien, le exige nutrirse de las ramas del derecho público (derecho constitucional, administrativo, pe-

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

nal, internacional, procesal, por ejemplo), del derecho privado (derecho civil, comercial, laboral, financiero, por ejemplo) y las normas del *soft law* introducidas al sistema jurídico, y también de los principios jurídicos para resolver situaciones tributarias que no ha regulado, pero que requieren regularse, siempre que no se invada el recinto de la reserva de ley.

2.1. La Norma IX del Código Tributario

La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario (en adelante, Norma IX) dispone lo siguiente:

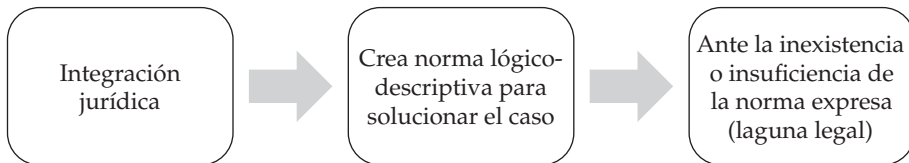
«En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los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

El derecho tributario no es un sistema matemático y perfecto, pero sí eficaz como sistema prescriptor de hechos gravados que puede presentar lagunas en situaciones o casos concretos; por ello, tiene sentido posibilitar válvulas como formas de llenar supletoriamente las lagunas legales, y recurrir a normas jurídicas no tributarias y principios del sistema jurídico, sin invadir aquellos aspectos tributarios reservados a la ley tributaria.

La Norma IX establece un orden de prelación para cubrir una laguna legal en el derecho tributario. Primeramente, se recurre a normas jurídicas no tributarias mediante la analogía; en caso de no poder solucionarlo, se aplicará supletoriamente los principios del derecho tributario; en su defecto, los principios del derecho administrativo y finalmente, si aún subsiste la laguna, los principios generales del derecho.

Como se aprecia del texto, la Norma IX tiene la función de integración jurídica, pues faculta al operador jurídico a crear una norma jurídica no en sentido prescriptivo positivo, sino como enunciado descriptivo epistemológico, a través de un procedimiento lógico en el manejo del derecho existente que supla la deficiencia de la norma prescriptiva mediante la aplicación de la analogía; si esta fuera insuficiente, se recurrirá a los principios jurídicos: los principios de derecho tributario (en su defecto, los principios del derecho administrativo, y si subsiste la deficiencia, a los principios generales del

derecho) que conlleven a resolver aquella situación concreta que carece de regulación expresa tributaria.



Cabe entender que la aplicación de la analogía y los principios jurídicos para cubrir lagunas legales es admitida en el derecho tributario, siempre que armonicen con los fines, principios tributarios y contenidos de las normas tributarias y no invada aspectos reservados a la ley tributaria.

2.1.1. La integración jurídica y el principio constitucional de reserva de ley

La integración jurídica se compone de procedimientos con los cuales se llenan las lagunas legales de nuestro subsistema tributario. Es decir, ante la falta o deficiencia de una norma, para un caso concreto, se crea una norma producto del razonamiento jurídico desarrollado en la fase de aplicación del derecho existente (normas legales y principios jurídicos)².



Mientras que el principio de reserva de ley del derecho tributario opera en el ámbito de producción o creación normativa de los tributos y las desgravaciones tributarias, pues estos son creados por ley o normas con rango legal³ y no por integración jurídica.

2 Pérez Royo, citado por Javier Pérez Arraiz, *El fraude de ley en el derecho tributario* (Valencia: Tirant lo Blanch, 1996), 80.

3 Artículo 74 de la Constitución Política de 1993

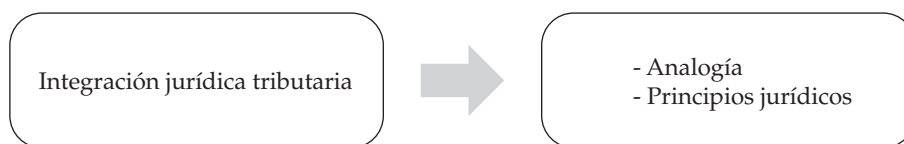
«Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Respecto a los elementos protegidos por la reserva de ley, no cabe la integración jurídica, en razón a que los elementos esenciales o constitutivos del tributo, que mínimamente deben estar en la creación del tributo (hechos imposables, sujeto pasivo, objeto y cantidad de la prestación), se establecen y regulan por ley o norma con rango legal, de tal manera que esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa⁴ ni del operador jurídico cuando aplique la integración jurídica.

De la misma manera, no cabe integración jurídica respecto a los supuestos protegidos por la reserva de ley desarrollados de forma enunciativa y abierta a nivel legal por la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario⁵.

Según la doctrina, la integración jurídica se hace por tres procedimientos⁶, que son la analogía, la aplicación supletoria de principios generales del derecho y el argumento a contrario.

En materia tributaria, la Norma IX indica dos procedimientos de integración jurídica para cubrir una laguna legal en el derecho tributario: la analogía, mediante normas jurídicas no tributarias; y los principios del derecho (del derecho tributario, del derecho administrativo y los principios generales del derecho).



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

- 4 Tribunal Constitucional del Perú, STC 2762-2002 AA/TC, 30 de enero de 2003, fundamento 8.
- 5 «Norma IV: Principio de legalidad - Reserva de la ley. Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede: a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°; b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios; 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».
- 6 Véase Marcial Rubio Correa, *El sistema jurídico: introducción al derecho*, 10.ª ed. aumentada (Lima: Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2011), 157; Enzo Vanoni, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias* (Madrid: IEF, 1973) y Fernando Sainz de Bujanda, *Lecciones de derecho financiero* (Madrid: Universidad Complutense, 1993), citados por Pérez Arraiz, *El fraude de ley...*, 75.

2.1.2. Herramientas de integración jurídica en el derecho tributario: La analogía y los principios jurídicos

Analogía

La analogía implica aplicar o trasladar a un supuesto no regulado —o no previsto por la norma jurídica— las consecuencias jurídicas establecidas en otra norma o grupo de normas jurídicas de un diferente marco institucional que regulan un supuesto distinto, pero que guardan con el primero puntos sustanciales de contacto, semejanza, afinidad e identidad de razón⁷ que el operador jurídico considera común en el supuesto no regulado⁸. De este modo, se obtiene, a través del razonamiento lógico sobre el enunciado prescriptivo, un enunciado descriptivo, pero no en el sentido normativo positivo, que traslada la consecuencia jurídica de lo regulado en la otra norma jurídica o grupo de normas existentes^{9 10}.

En suma, la analogía parte de normas jurídicas dadas para un supuesto de hecho regulado, cuya consecuencia jurídica se traslada a un supuesto no regulado distinto —pero semejante en sustancia al primero¹¹—, lo cual diferencia a la otra forma de integración jurídica por principios jurídicos aplicados supletoriamente.

En el derecho tributario, la analogía está prohibida para los aspectos esenciales de los tributos (aspecto material, personal, temporal, espacial y cuantitativo)¹² y las desgravaciones tributaria, ya que estos se crean y exigen por ley y no por analogía, por efecto de los principios de legalidad, reserva de ley, tipicidad y seguridad ju-

7 Véase Berliri, citado por Pérez Arraiz, *El fraude de ley...*, 73; Rubio Correa, *El sistema jurídico...*, 264; Luis Díez-Picazo, *Experiencias jurídicas y teoría del derecho*, 3.ª ed. (Barcelona: Ariel, 1999), 250; y Francesco Messineo, *Manual de derecho civil y comercial*, vol. 1 (Buenos Aires: EJE, 1971), 110.

8 Véase José Tardío, *Los principios generales del derecho: su aplicación efectiva como normas jurídicas* (Barcelona: Bosch, 2011), 232 y 233.

9 Véase Berliri, citado por Pérez Arraiz, *El fraude de ley...*, 73; Rubio Correa, *El sistema jurídico...*, 264; y Messineo, *Manual de derecho civil...*, 110.

10 Tardío, siguiendo a Atienza, clasifica la analogía en analogía legis cuando el principio se saca de una sola norma, analogía iuris imperfecta cuando se obtiene de un grupo de normas, y analogía iuris cuando se extrae del ordenamiento jurídico en conjunto. Ver Tardío, *Los principios generales...*, 233.

11 Marcial Rubio Correa y Elmer Arce, *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Colección «Lo Esencial del Derecho» n.º 10 (Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017), 140.

12 Principio de reserva de ley: «La regulación del hecho imponible en abstracto que requiere la máxima observancia del principio comprende la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor tributario (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal) y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial)». STC 6098-2006-AA (Tribunal Constitucional del Perú, 23 de Agosto de 2006), fundamento 50.

rídica¹³; no así con relación a los aspectos formales¹⁴, procesales¹⁵ y otros aspectos sustantivos¹⁶ del derecho tributario no amparados por estos principios¹⁷.

En ese sentido, a nivel legal, la Norma IX provee al derecho tributario la herramienta de la analogía (de otras normas no tributarias) para suplir lagunas legales en aquellos aspectos tributarios no amparados, fundamentalmente, por el principio constitucional de reserva de ley¹⁸.

La Resolución del Tribunal Fiscal n.º 7363, de fecha 24 de julio de 1972, estableció que es procedente el uso de la analogía para suplir la ausencia de regulación de aspectos sustantivos y formales de la norma tributaria, siempre que con ello no se viole el principio de legalidad.

La Resolución del Tribunal Fiscal n.º 2280-4-96, de fecha 14 octubre de 1996, aplicó la analogía para exigir la denuncia policial en caso de extravío de documentos contables. El Reglamento de Comprobantes de Pago, vigente a partir del 22 de mayo de 1995, no regulaba la sustentación del robo o extravío de comprobantes de pago con la denuncia policial. Según el Tribunal Fiscal, esta obligación se imponía por las disposiciones penales vigentes para casos de desaparición de documentos, ya que entre este supuesto regulado y aquel distinto semejante existía identidad de razón.

13 Véase Saiz de Bujanda, citado por Pérez Arraiz, *El fraude de ley...*, 82; Marcial Rubio Correa, *Interpretación de las normas tributarias* (Lima: ARA, 2003), 92 y 160; Tesis 2a/J. 26/2006, citada por Israel Santos Flores, «La interpretación de la norma tributaria», en *Manual de derecho fiscal*, coord. Gabriela Ríos Granados (México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2020), 84.

14 Proporciona las reglas de determinación, fiscalización y recaudación destinadas a la aplicación de los tributos. Véase Héctor Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9.ª ed. (Buenos Aires: Astrea), 214, 235 y 393.

15 Proporciona las normas procesales que regulan las controversias tributarias y procedimientos no contenciosos vinculados a la determinación de deuda tributaria. Cfr. Villegas, *Curso de finanzas...*, 235.

16 César Talledo Mazú, *Manual de Código Tributario* (Lima: Economía y Finanzas, 2023), 16.

17 Véase Villegas, *Curso de finanzas...*, 250; Talledo Mazú, *Manual de Código Tributario*, 16; Rubio Correa, *Interpretación de las normas tributarias*, 161; Fernando Rivera Postigo, *Derecho tributario sustantivo* (Lima: A&B Servicio Gráfico, 1988), 79 y 83; y Luis María Cazorla, *Derecho financiero y tributario* (Navarra: Arazandi, 2000), 150.

18 Artículo 74 de la Constitución Política de 1993

«Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

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

Y enunciativamente desarrollado por la Norma IV del Código Tributario.

Principios jurídicos

Otra forma de integración jurídica para cubrir las lagunas legales en el derecho tributario es acudir supletoriamente a los principios jurídicos, luego de intentar la aplicación analógica de la ley empleando aquellos principios que sean compatibles con «la finalidad, el propósito y el significado de las normas tributarias y de las instituciones que se quieren reglar» y no invaden aquellos aspectos del ordenamiento tributario que están reservados a la ley.

El operador jurídico, mediante la aplicación de principios jurídicos, construye una norma en sentido lógico-descriptivo y no en sentido normativo-positivo que supla la laguna legal.

A nivel constitucional, el inciso 8 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú establece que se debe administrar justicia ante el vacío o la deficiencia de la ley recurriendo a los principios generales del derecho.

Concordantemente, a nivel legal del subsistema tributario, la Norma IX provee al derecho tributario el procedimiento para solucionar lagunas legales en los aspectos no reservados a ley, utilizando principios jurídicos del subsistema tributario y del sistema jurídico general.

En ese sentido, el artículo 128 del Código Tributario ordena a los órganos encargados de resolver (administración tributaria y Tribunal Fiscal) a no «abstenerse de dictar resolución por deficiencia de la ley». Esto significa que deben aplicar el procedimiento de integración jurídica (como la analogía). De no zanjarse, se acude supletoriamente a los principios del derecho tributario; en su defecto, a los principios del derecho administrativo y, finalmente, a los principios generales del derecho, según lo previsto por la Norma IX.

3. Análisis de la Norma IX del Código Tributario

Una comparación de textos normativos de la Norma IX del Código Tributario nos permitirá realizar su análisis.

Al respecto, hay cuatro diferencias:

- a) El uso del término «normas tributarias» en el Código Tributario vigente, mientras que el anterior Código usaba el restringido término de «leyes tributarias».

La Norma IX del Código Tributario vigente ¹ dispone:	Su antecedente la Norma IX del Código Tributario de 1992, Decreto Ley 25859 ² , establecía lo siguiente:
«En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se le opongan y desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho administrativo y los Principios Generales del Derecho».	«En lo no previsto por este Código o en otras leyes tributarias, se aplicarán supletoriamente los Principios de Derecho Tributario y, en su defecto, los Principios del Derecho administrativo y los Principios Generales del Derecho».

* Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo n.º 133-2013.EF, publicado el 22 de junio del 2013. Su origen es el Decreto Legislativo n.º 816, que aprobó el cuarto Código Tributario, publicado en el *Diario Oficial El Peruano* el 21 de abril de 1996, el cual, tras haber soportado cantidad de modificaciones tributarias resultaba necesario aprobar un Texto Único Ordenado.

** Decreto Ley 25859, publicado el 24 de noviembre de 1992, vigente desde el 1 de diciembre de 1992.

- b) La preferencia que el Código Tributario vigente otorga a las «normas distintas a las tributarias siempre que no se le opongan y desnaturalicen» en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias, inexistente en el Código Tributario de 1992.
- c) La actual Norma IX establece un orden antes de acudir a los principios jurídicos para llenar la laguna legal. Esto es, se debe intentar la aplicación analógica de normas no tributarias; pero este orden de preferencia no sucedía con la redacción de la anterior Norma IX, que ignoraba la analogía de normas no tributarias, pues solo invocaba la aplicación de los principios jurídicos (principios de derecho tributario, o en su defecto, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho).
- d) El uso de la disyunción «o», que expresa alternativa a falta de la opción anterior cuando se refiere a: «Supletoriamente se aplicarán los Principios de Derecho Tributario, “o” en su defecto, los Principios del Derecho administrativo...», que el Código Tributario anterior no usaba.

3.1. Análisis de la estructura de la Norma IX

La estructura de la Norma IX es la siguiente:

- a) Supuesto: «En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias».
- b) Consecuencia: «Podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se le opongan y desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán

los Principios de Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho administrativo y los Principios Generales del Derecho».

3.1.1. Supuesto: *En lo no previsto y en otras normas tributarias*

En lo no previsto significa no disponer de los medios legales para enfrentar una contingencia¹⁹, lo que equivale a la ausencia o deficiencia de una norma jurídica tributaria que regule una situación que, en teoría, se conoce como laguna legal, pero que es distinta a vacío legal²⁰.

En cuanto a la frase *en otras normas tributarias*, el dispositivo tributario vigente lo usa en reemplazo del anterior texto que decía «en otras leyes tributarias».

Nótese que agrega *en otras normas tributarias*, donde puede ocurrir la ausencia o deficiencia, y tiene un sentido más amplio que la ley tributaria. Porque el término *normas tributarias* abarca toda norma jurídica tributaria insertada al derecho tributario mediante un vehículo introductor (fuentes del derecho²¹), como tratado, ley, decreto legislativo, reglamentos, decretos supremos o resoluciones de carácter general emitidas por la administración tributaria. No sería aceptable interpretar que la ausencia o deficiencia de la norma jurídica se restringe solo a las normas tributarias introducidas por una ley o decreto legislativo.

Además, el término *normas tributarias* no es adoptado como equivalente a artículo, párrafo u inciso, sino como mandato general y abstracto prescriptivo positivo que produce una proposición, como es que a un determinado supuesto siga lógico y jurídicamente una consecuencia con obligatoriedad jurídica²², de tal manera que puede haber una o varias normas tributarias en un artículo, inciso o párrafo²³.

19 El vocablo *previsto* deriva del verbo *prever*, que según el Diccionario de la Real Academia española, en su tercera acepción, significa: «Disponer o preparar medios contra futuras contingencias». Real Academia Española, «Prever». En *Diccionario de la Lengua Española* (s. f.). Recuperado el 3 de agosto de 2022, <https://dle.rae.es/>

20 Sobre la diferencia entre vacío legal y laguna del derecho, Rubio Correa expresa: Vacío legal: suceso para el cual no existe norma jurídica aplicable, por cuanto se considera que no debe estar regulado por el derecho y, por ende, no requiere integración. Laguna de derecho: suceso no regulado por el derecho, pero se considera que sí debe estarlo y requiere integración. Rubio Correa, *El sistema jurídico...*, 261-262.

21 Ángel Marco Chávez Gonzales, «Fuentes del derecho tributario», *Giuristi: Revista de Derecho Corporativo* 3, n.º 6 (2022): 21-56, <https://doi.org/10.46631/Giuristi.2022.v3n6.04>

22 Rubio Correa, *El sistema jurídico...*, 76.

23 Rubio Correa, *El sistema jurídico...*, 86

Laguna legal vs. vacío legal en el derecho tributario

Las *lagunas legales* en derecho tributario denotan una falta de regulación en el ordenamiento de un supuesto fáctico, que el legislador no ha previsto al elaborar la norma (pero que debió prever); por ende, requieren integración para cubrir o suplir la deficiencia de la norma tributaria en aquellos aspectos cuya regulación no ha sido reservada a ley.

Mientras que en *el vacío legal* hay una falta de regulación de un supuesto fáctico que el legislador no pretendía gravar al elaborar la norma, por lo que no podría crearse una solución aplicable al caso concreto por integración normativa para gravarlo, debido a que el propio ordenamiento en su lógica intrínseca ha neutralizado dicha posibilidad y denota de innecesaria su regulación²⁴.

Pérez Arraiz refiere que el vacío legal se produce respecto a un supuesto no previsto por el ordenamiento, cuya regulación resulta innecesaria. Según la lógica del sistema normativo o subsistema normativo tributario, hay voluntad tácita de no regularlo ni incidirlo tributariamente, por efecto del principio de reserva de ley²⁵; es decir, si no se regula es porque no está gravada y, por ende, no cabe la integración jurídica.

En el mismo Humberto Medrano opina «si determinado acto no está previsto como “hipótesis de incidencia”, será jurídicamente imposible que se transforme en “hecho imponible”»²⁶.

Por el contrario, en *la laguna legal*, si bien resulta de la falta de regulación normativa de un supuesto fáctico, sí existe necesidad de su previsión según la lógica y ratio de la ley, las cuales, al no estar amparadas por el principio de reserva de ley, aplican la integración jurídica²⁷.

En ese sentido, el Código Tributario peruano dispone, respecto a las lagunas legales en controversias tributarias, según el artículo 128 del Código Tributario, que los órganos encargados de resolver no se abstengan de dictar resolución por deficiencia de la ley y apliquen algún procedimiento de integración jurídica.

En materia de consultas institucionales, el Código Tributario faculta a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) ante lagunas y vacíos legales, según el artículo 95 del Código Tributario, a elaborar el proyecto de ley o

24 Jesús Ramos Ángeles, «Reflexiones sobre la analogía y la interpretación en derecho tributario. Acerca de la función hermenéutica de la analogía en el ordenamiento jurídico», *Foro Jurídico* IX, n.º 11 (diciembre 2010), 251.

25 Pérez Arraiz, *El fraude de ley en el derecho...*, 74 y 251.

26 Humberto Medrano Cornejo, «IGV, hipótesis de incidencia y hecho imponible», *Foro Jurídico*, n.º 3 (febrero 2004), 91, <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18340>

27 Pérez Arraiz, *El fraude de ley en el derecho...*, 74 y 251.

disposición reglamentaria correspondiente respecto a la deficiencia o falta de precisión normativa. Pero si se trata de otros órganos de la administración tributaria, estos deberán solicitar la elaboración del proyecto de norma legal o reglamentaria al Ministerio de Economía y Finanzas.

Y en cuanto a atribuciones del Tribunal Fiscal, el artículo 101 numeral 7 del Código Tributario lo faculta a proponer al Ministro de Economía y Finanzas las normas que juzgue necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria y aduanera.

Laguna axiológica - hard cases

Creemos que, al hablar de laguna legal y vacío legal, se hace necesario plantear la laguna axiológica, no sin antes verificar que laguna y vacío legal tienen en común la falta o deficiencia de una norma jurídica que regule una situación.

Nótese en el derecho tributario que no son lo mismo, pues la primera exige producir una consecuencia jurídica a través de la integración jurídica, en razón de no estar reservado a la ley; mientras que la segunda, por efecto de los principios tributarios de seguridad jurídica en materia tributaria, legalidad, reserva de ley y tipicidad tributaria, el tema no «debe estar regulad[o«] por el Derecho rigiéndose, en consecuencia, por los principios hermenéuticos aplicables»²⁸; por ende, no cabe la integración jurídica.

Ahora bien, según la doctrina, la laguna axiológica se produce cuando la discusión no es sobre una laguna normativa; esto es, la solución legal está de acuerdo con el derecho vigente, pero resulta excepcionalmente muy inadecuada axiológicamente, por contravenir valores considerados correctos para el derecho porque el legislador no tuvo en cuenta una distinción que debió tomar en consideración.²⁹

A nivel tributario, «si determinado acto no está previsto como “hipótesis de incidencia”, será jurídicamente imposible que se transforme en “hecho imponible”»³⁰; por ende, la solución legal, y de acuerdo con el derecho tributario, será no gravar la operación económica porque no la ha previsto en el supuesto; o gravarla en caso que sí la haya previsto, porque no tuvo el cuidado de prever una excepción, en razón de que el «Estado solo puede hacer aquello que expresamente le fue conferi-

28 Los principios hermenéuticos son aquellos que indican cómo debe interpretarse una norma jurídica. Rubio Correa, *El sistema jurídico...*, 261.

29 Alchourrón y Bulygin, citados por Cristiano Carvalho, *Ficciones jurídicas en el derecho tributario* (Lima: Editorial Instituto Pacífico, 2012), 291; y Marcela I. Basterra, «El problema de las lagunas en el Derecho», *Derecho & Sociedad*, n.º 15 (mayo 2000), 284.

30 Medrano Cornejo, *IGV, hipótesis de incidencia...*, 91.

do»³¹ por ley o norma con rango legal, no estando en polémica la solución jurídica a pesar del vacío legal.

Sin embargo, esa solución legal, en determinados casos o controversias muy singulares y extraordinarios, puede resultar axiológicamente inapropiada al quebrantar valores de justicia, igualdad y capacidad contributiva³².

En estos casos extremos o *hard cases* de laguna axiológica, cuya solución legal está de acuerdo con el derecho tributario en razón al vacío legal, el operador jurídico debe, sólidamente, fundamentar por qué crea —con carácter extraordinario y excepcional— una consecuencia jurídica por integración jurídica basado en principios jurídicos de justicia, igualdad y capacidad contributiva; de lo contrario, los principios tributarios de legalidad, reserva de ley, tipicidad y seguridad jurídica serán desmoronados por la subjetividad del operador jurídico.

3.1.2. Consecuencia: Normas distintas a las tributarias

El Código Tributario vigente incluye la consecuencia «podrán aplicarse *normas* distintas a las tributarias siempre que no se le opongan y desnaturalicen» que el Código Tributario de 1992 no preveía.

La Norma IX, cuando señala que «en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se le opongan y desnaturalicen», está refiriéndose a la analogía.

Nótese que la Norma IX usa nuevamente el término *normas*, distintas a las tributarias, como mandatos introducidos al sistema jurídico en campos como el derecho administrativo, derecho civil, laboral, mercantil, societario, por ejemplo, y normas de *soft law* introducidas para suplir lagunas legales.

La aplicación analógica de normas distintas a las tributarias viene impulsada, expresamente, no solo desde la Norma IX del Código Tributario, sino también por otras ramas del derecho. Por ejemplo, la Ley del Procedimiento Administrativo General, en el artículo II numeral 1), prescribe³³: «La presente Ley contiene normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y, regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales»; también por la Norma IX del Código Civil, que señala: «Las disposiciones del Código Civil se aplican supletoriamente a las relaciones y situaciones jurídicas reguladas

31 Marcial Rubio Correa, *Manual de razonamiento jurídico* (Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017), 85.

32 Véase RTF n.º 1479-10-2013.

33 Texto Único Ordenado de la Ley n.º 274444 aprobado por Decreto Supremo n.º 004-2019-JUS.

por otras leyes, siempre que no sean incompatibles con su naturaleza»; y por la Primera Disposición Final del Código Procesal Civil, cuando indica: «Las disposiciones de este Código se aplican supletoriamente a los demás ordenamientos procesales, siempre que sean compatibles con su naturaleza».

3.1.3. Condición: Siempre que no se le opongan y desnaturalicen

En cuanto a la condición *siempre que no se le opongan y desnaturalicen*, se refiere a que la redacción, contenido y principios que informan a las normas no tributarias no se contrapongan al contenido, cualidades o principios propios de las normas tributarias; y que esto no conlleve a desarrollos normativos contradictorios con la norma tributaria, ni implique extender a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley tributaria, invadiendo elementos de la descripción de la regla matriz de incidencia reservados a la ley.

Recogemos la reflexión de Gordillo sobre la supletoriedad del derecho civil en el derecho administrativo, plenamente aplicable al derecho tributario:

La afirmación frecuente de que el derecho civil se aplica en subsidio del derecho administrativo (tributario) no es del todo exacta hoy en día, pues generalmente la aplicación de las normas del derecho civil no se realiza en derecho administrativo (tributario) respetando su pureza original; por el contrario, se las integra con los principios y normas del derecho administrativo (tributario), conformándose y remodelándose en consecuencia a éste.³⁴

Así, cada especialidad del derecho tiene sus propios principios y finalidad, incluso el *soft law* introducido en el sistema jurídico, por lo que las aplicaciones supletorias de las normas jurídicas de estas disciplinas no tributarias deben ser compatibles, adaptadas, integradas a las reglas y valores del derecho tributario.

Por ejemplo, la RTF 10907-5-2008, ante la falta de regulación en el Código Tributario de los requisitos mínimos que la administración tributaria debe considerar para ordenar una medida cautelar previa, acude a los preceptos de una norma no tributaria, como el artículo 661 del Código Procesal Civil, el cual posee suficientes requerimientos para dictar una medida cautelar: la verosimilitud del derecho y el peligro en la demora. Y concluye que estas

34 Agustín Gordillo, *Tratado de derecho administrativo*. 6.ª ed., vol. 1, capítulo VIII (Buenos Aires: ARA Editores, 2003), 3 y 4.

son compatibles con las medidas cautelares previas tributarias que la Sunat adopta³⁵.

La RTF 1479-10-2013, respecto al extremo de la controversia de si procedía empeorar una sanción multa en la etapa de reclamación (del 40 % UIT modificada al 80 % UIT), ante la falta de regulación en el Código Tributario, corresponde al operador jurídico suplir la laguna legal mediante la aplicación analógica de una norma no tributaria, como el numeral 237.3 del artículo 237 (actual numeral 258.3 artículo 258) de la Ley de Procedimiento Administrativo General, el cual dispone que cuando el infractor sancionado recurra o impugne la resolución adoptada, la resolución de los recursos que interponga no podrá determinar la imposición de sanciones más graves para el sancionado.

3.1.4. Aplicación supletoria de los principios del derecho tributario

Paulo de Barros Carvalho define los principios del derecho tributario como «máximas que, explícita o implícitamente, se irradian por el subsistema de normas tributarias, penetrándolas y activándolas en una cierta dirección»³⁶.

Los principios del derecho tributario *iluminan el subsistema de normas tributarias en un sentido positivo y negativo*. Positivo, porque consiste en su influencia, en el contenido de las normas legales, en las decisiones jurisprudenciales y en la interpretación de las normas tributarias; y negativo, porque consistente en excluir los valores contrapuestos y las normas que vulneren estos principios tributarios³⁷.

En nuestra legislación, el inciso 8 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, ante la deficiencia de la ley para regular un caso que requiere solución, ordena recurrir a los principios generales del derecho, y establece que son principios y derechos de la función jurisdiccional: «8. El principio de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley. En tal caso, deben aplicarse los principios generales del derecho».

35 Apoya sus fundamentos en el expediente del Tribunal Constitucional Exp. n.º 0015-2005-PI/TC que invocó los presupuestos del artículo 661 del Código Procesal Civil para el caso de las medidas cautelares previas de las municipalidades.

36 Paulo de Barros Carvalho, *Curso de derecho tributario* (Lima: Grijley, 2012), 137.

37 Jorge Danós Ordóñez, «El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano». En *Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro homenaje a Armando Zolezzi Moller*, coords. Armando Zolezzi Möller y Jorge Danós Ordóñez (Lima: Palestra Editores, 2006), 136.

Particularmente, en el derecho tributario, el artículo 74 de la Constitución Política del Perú contempla los principios tributarios de legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto a los derechos fundamentales de la persona; y principios implícitos obtenidos por interpretación del Tribunal Constitucional, como el de «capacidad contributiva, de seguridad jurídica en materia tributaria y de deber de contribuir con los gastos públicos»³⁸.

A nivel legal, la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario desarrolla el principio constitucional de legalidad y reserva de ley.

Según la Norma IX, los principios del derecho tributario funcionan como derecho supletorio ante la *inexistencia de normas propias y específicas del Derecho Tributario que resuelvan el conflicto tributario, y la falta de regulación por analogía en otras normas no tributarias*.

Un ejemplo de iluminación positiva de los principios tributarios fue su aplicación supletoria ante una laguna legal por ausencia de regulación tributaria y de normas no tributarias, cuando el Código Tributario no preveía la suspensión o inaplicación de cobro de intereses moratorios debido a que el procedimiento contencioso administrativo excedía los plazos legales³⁹ (aspecto no reservado a la ley).

La controversia era si procedía cobrar intereses moratorios al contribuyente por el exceso al plazo legal para resolver en el procedimiento contencioso tributario, pues el Código Tributario no preveía ninguna excepción. De forma singular, la sentencia del Tribunal Constitucional, en los expedientes acumulados 1255-2003-AA/TC y otros, viuda de Mariátegui e hijos, de fecha 21 de marzo del 2005, contra el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (IEAN), se pronuncia sobre los intereses moratorios. Al respecto, opina que la no confiscatoriedad del IEAN

...podría verse desnaturalizado si, por el paso del tiempo, a consecuencia de un proceso judicial, el contribuyente no solo tenga que pagar una deuda principal co-

38 Danós Ordóñez, Jorge. «El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano.», 138.

39 Fue recién mediante el Decreto Legislativo 981, publicado el 14 de marzo de 2007, que modificó el artículo 33 del TUO del Código Tributario, estableciendo la regla de suspensión del cobro de intereses moratorios por el exceso al plazo legal en la etapa de reclamación por causa imputable a dicho órgano resolutor; luego el artículo 7 de la Ley 30230, publicada el 11 de julio de 2014, modificó el anterior precepto agregando la apelación ante el Tribunal Fiscal; finalmente el artículo 3 del Decreto Legislativo 1263, del 10 de diciembre de 2016, añade la resolución de cumplimiento de la administración tributaria.

rectamente determinada, sino también una cuantiosa suma de intereses por pago extemporáneo no ocasionado por negligencia o mala fe del contribuyente mismo, sino irónicamente por ejercer su derecho de defensa.⁴⁰

Para este caso en particular, la sentencia del Tribunal Constitucional ordena a la Sunat no cobrar al contribuyente el importe de los intereses moratorios devengados desde la interposición de los recursos administrativos⁴¹.

Tal como se puede advertir del fundamento de la sentencia, para resolver este caso fue necesario formular una norma descriptiva que sostenía la «inaplicación de cobro de intereses moratorios cuando el procedimiento contencioso administrativo excedía los plazos legales» a partir del principio de confiscatoriedad cualitativa⁴², implícitamente utilizada por el Tribunal Constitucional con relación a los intereses moratorios tributarios y el plazo legal para resolver.

Luego, el Tribunal Constitucional, con fecha 22 de noviembre del 2022, emite sentencia y establece un precedente constitucional vinculante, según expediente 03525-2021-PA/TC, con el que dispone como norma descriptiva, formulada por integración jurídica, «la inaplicación de intereses moratorios fuera del plazo legal para resolver un recurso en materia tributaria tanto en la vía administrativa y judicial por ser violatorio del derecho de petición y del derecho de propiedad», amparándose expresamente en el principio de confiscatoriedad cualitativa⁴³.

Respecto a la iluminación negativa de los principios tributarios, estos expulsan a toda norma legal tributaria que contravenga el contenido esencial de los valores de estos principios, y procede a declarar su inconstitucionalidad; por ejemplo, el último párrafo del artículo 74 de la Constitución Política sostiene: «No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo» (el presente artículo 74 recoge los principios constitucionales tributarios).

40 STC 1255-2003-AA/TC, fundamento 11.

41 STC 1255-2003-AA/TC, fundamento 11.

42 Toda norma tributaria que vulnera cualquier principio constitucional tributario (igualdad, legalidad, capacidad contributiva, etc.) es violatoria del principio de no confiscatoriedad, desde el punto de vista cualitativo: STC 0041-2004-AI/TC, fundamento 56.

43 STC 03525-2021-PA/TC, fundamentos 50, 52 y 55. Se exceptúa de la regla aquellos casos en los que el vencimiento del plazo sea por causa atribuible al administrado por mala fe o conducta temeraria del administrado.

Sea como sea, los valores de los principios tributarios penetran no solo el subsistema de normas tributarias y suplen sus lagunas legales —y lo interpretan cuando sus normas no son claras en su aplicación⁴⁴—, sino también penetran al poder tributario y los derechos del contribuyente, pues son medios de racionalización y de límite al poder tributario, ya que sus valores esenciales limitan «las decisiones del de todos los poderes públicos sean estas normativas (incluye la potestad reglamentaria) o aplicativas»⁴⁵ y los derechos del contribuyente, porque «solo debe contribuir al sostenimiento de los gastos públicos dentro del límite de los valores de los principios tributarios»⁴⁶.

3.1.5. En su defecto, los principios del derecho administrativo

Los principios del derecho administrativo son valores que influyen la orientación de las normas administrativas y la actuación de la Administración Pública de manera directa, impidiendo que violen los derechos e intereses de los administrados; de otra parte, son derechos de los administrados, pues estos se someten a aquellas normas administrativas que se ciñan a los principios administrativos.

El derecho tributario está especialmente vinculado al derecho administrativo en dos aspectos:

- a) El aspecto formal del derecho tributario, desarrollado en el Libro Segundo del Código Tributario: «La administración tributaria, los administrados y la asistencia administrativa mutua en materia tributaria», en el cual se desarrollan, por ejemplo, las facultades de la administración tributaria, las obligaciones de la administración tributaria y terceros, y derechos de los administrados.
- b) El aspecto procedimental del derecho tributario, señalado en el Libro Tercero del Código Tributario: «Procedimientos tributarios», en el cual se regulan la notificación de los actos administrativos, los procedimientos de cobranza coactiva, contencioso tributario, no contencioso y procesos ante el poder judicial.

44 Los principios generales, con relación a las normas y a los valores, han adquirido gran importancia para la interpretación jurídica, además de su indispensable aplicación para fines de integración jurídica. STC 047-2004-AI/TC, fundamento 43.

45 César Gamba, «La reserva de ley en materia tributaria: un principio esencial del sistema tributario», en *Derecho Tributario Tópicos Contemporáneos*, trad. Juan Carlos Panes Solórzano (Lima: Grijley, 2011), 428.

46 Gamba, «La reserva de ley...», 429.

Para el derecho tributario, los principios del derecho administrativo tienen función supletoria con rango de «normas no tributarias», por haber sido introducidas al sistema jurídico por una «norma introductora», la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, LPAG)⁴⁷.

Las lagunas legales, en los aspectos formal y procedimental del derecho tributario, se suplen con la LPAG y los principios administrativos explicitados en el artículo IV del Título Preliminar de la referida ley: legalidad, debido procedimiento, impulso de oficio, razonabilidad, imparcialidad, informalismo, presunción de veracidad, buena fe procedimental, celeridad, eficacia, verdad material, participación, simplicidad, uniformidad, predictibilidad o confianza legítima, control posterior, ejercicio legítimo del poder, responsabilidad y acceso permanente al procedimiento.

Además de los principios antes mencionados, referidos al procedimiento administrativo, el derecho administrativo cuenta con otros principios⁴⁸ que serán también de aplicación supletoria en el derecho tributario para cubrir sus lagunas legales, como el interés público, buena administración pública, eficiencia y economía, autotutela, subsidiariedad, cooperación leal, adecuación, diferenciación y provisión, publicidad y transparencia, prevención, precaución, proporcionalidad y gradualidad, impersonalidad, control jurisdiccional y gratuidad.

Por ejemplo, el principio de informalismo⁴⁹, reflejado en el artículo 223° de la LPAG, señala que el error en la calificación del recurso por parte del recurrente no impide que sea tramitado, siempre que del escrito se deduzca su verdadero carácter, lo cual es aplicado supletoriamente por la administración fiscal y el Tribunal Fiscal para dar el trámite correspondiente a un escrito⁵⁰, ya que el Código Tributario no tiene una regulación al respecto.

Otro caso de aplicación del principio del informalismo, al amparo del artículo IV del LPAG, fue para admitir a trámite el recurso de reclamación de las

47 Texto Único Ordenado de la Ley n.º 274444 aprobado por Decreto Supremo n.º 004-2019-JUS.

48 José Pacorí, «Los principios generales del derecho administrativo», *Pasión por el Derecho*, 28 de junio de 2021, https://lpderecho.pe/principios-generales-derecho-administrativo/#_ftn12

49 LPAG, artículo IV numeral 1.6) Principio de informalismo: Las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público.

50 RTF 02680-5-2007 y RTF 03885-8-2021.

resoluciones que resuelven solicitudes de devolución presentadas fuera del plazo de 20 días hábiles, ya que el Código Tributario no regulaba tal supuesto y solo establecía que el recurso de reclamación podía ser interpuesto fuera del plazo legal previo pago de la deuda impugnada⁵¹.

En otros casos, el Tribunal Fiscal rechazó la aplicación del principio del informalismo cuando el contribuyente quiso justificar, por ejemplo, pagos de obligaciones tributarias de refinanciamiento fuera de plazo⁵², el no uso de medios de pago⁵³ o la no imposición de multas por no tener operaciones económicas⁵⁴, en razón de tratarse de situaciones que no tienen relación con la aplicación de normas procedimentales, ni ser aspectos formales que puedan ser subsanados en un procedimiento administrativo.

El principio de presunción de verdad material, regulado en el numeral 1.7) del artículo IV del LPAG⁵⁵, ha sido aplicado supletoriamente por la Corte Suprema de Justicia por integración al principio constitucional de capacidad contributiva respecto a pruebas extemporáneas presentadas por el contribuyente, a fin de ser consideradas y examinadas para la correcta tributación⁵⁶, supuesto no previsto por el Código Tributario.

También el principio de verdad material fue empleado por la Corte de Suprema de Justicia en la sentencia de casación 02397-2019, publicada el 4 de enero del 2023, en una controversia en la que la administración tributaria desconoce las adquisiciones de un contribuyente, por haber emitido cheques sin la cláusula de «no negociable», incumpliendo la exigencia de llevar la cláusula de «no negociable» para tener efectos tributarios según la norma de bancarización, la cual no establece excepciones. La Corte Suprema concluye que, si bien el contribuyente emitió cheques sin la cláusula, se debe aplicar supletoriamente el principio administrativo de la verdad material, integrado al valor constitucional de «capacidad contributiva» del derecho tributario, pues el contribuyente había aportado pruebas que acreditaban que se usaron

51 RTF 01025-2-2003.

52 RTF 04487-8-2016.

53 RTF 03512-3-2016.

54 RTF 05610-8-2016.

55 LPAG, artículo IV numeral 1.7) Principio de presunción de veracidad: En la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario.

56 STC 8363-2021. Tribunal Constitucional del Perú, 28 de marzo de 2023.

los cheques para la efectiva cancelación de los comprobantes de pago de su proveedor y que fueron cobrados por este.

En suma, la aplicación supletoria de los principios y normas del derecho administrativo deben pasar por el filtro de adaptación e integración a los valores y normas del derecho tributario, según el caso, pues su aplicación no siempre es recta y rígida.

3.1.6. Los principios generales del derecho

La Constitución, en el inciso 8 artículo 139, respecto a la función jurisdiccional, contiene una disposición que sintetiza la obligatoriedad de los principios generales del derecho como fuente supletoria, cuando dice: «Son principios y derechos de la función jurisdiccional: (...) 8) El principio de no dejar de administrar justicia por vacío o deficiencia de la ley. En tal caso, *deben* aplicarse los principios generales del derecho».

En particular, el Código Tributario reconoce a los principios generales del derecho, expresamente como derecho supletorio del derecho tributario, según la Norma IX.

Pero antes de seguir, nos preguntamos: ¿Qué son los principios generales del derecho? El Tribunal Constitucional los define como «postulados o proporciones con sentido y proyección normativa o deontológica que, por tales, constituyen parte de núcleo central el sistema jurídico. Insertados de manera expresa o tácita dentro de aquél...»⁵⁷.

Cabe preguntarse: ¿Por qué los principios generales del derecho se consideran núcleo central del sistema jurídico? Porque cumplen tres funciones⁵⁸:

- a) Son fundamento del orden jurídico, pues «son conceptos o proposiciones de naturaleza axiológica o técnica que informan la estructura, forma de operación y contenido de las normas jurídicas»⁵⁹.
- b) Orientan la labor interpretativa, porque son «líneas directivas que iluminan la comprensión de sectores normativos para imprimirles carácter de unidad relativa y servir de factor de agregación en un determinado conjunto de normas».⁶⁰

57 STC 0047-2004-AI, fundamento 42.

58 Queralt, Martín, Lozano Carmelo, y Tejerizo José. *Derecho Tributario*. (Navarra: Arazandi, 2016), 115.

59 Rubio Correa, Marcial. *El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho*, 284.

60 De Barros Carvalho, *Curso de derecho tributario*, 192.

c) Actúan como fuente supletoria en caso de insuficiencia de la ley, por informar «el contenido de las normas jurídicas»⁶¹.

En suma, los principios generales del derecho expresan valores válidos para la plenitud del sistema jurídico, y por ello pueden influir supletoriamente en subsistemas jurídicos específicos como el derecho tributario.

Los principios generales del derecho pueden revestirse en la forma de normas cuando adoptan expresamente la estructura jurídica de normas; es decir, cuando se incorporan a una disposición normativa, y son los llamados *principios expresos*. En algunos otros casos, hay principios que, aun sin estar expresamente en una norma, tienen valor normativo, y son los *principios implícitos*, «subyacentes a la dicción del producto legislado suscitando un esfuerzo de índole inductiva para percibirlos y aislarlos»⁶². ¿Y cuáles son los principios generales del derecho?

Sin ser exhaustivos, podemos mencionar el principio de confianza en los poderes públicos, el principio de la buena fe, el principio de interpretar leyes con equidad, el principio de abuso de derecho, la doctrina de los actos propios, el principio de la separación de poderes, los principios de interés general, de la descentralización y moralidad de la administración pública, enriquecimiento sin causa, nadie está obligado a lo imposible, interdicción de la arbitrariedad del poder público⁶³. Respecto a los conflictos normativos entre normas tributarias, o entre estas y normas administrativas, están los principios generales de jerarquía normativa (la norma de rango superior prima sobre la de rango inferior), de especialidad (la norma especial prima sobre la norma general) y de temporalidad (la norma posterior prima sobre la norma anterior)⁶⁴.

61 Rubio Correa, *El sistema jurídico...*, 284.

62 De Barros Carvalho, *Curso de derecho tributario*, 192.

63 Véase José Luis Carrillo Rodríguez, «Los principios generales del derecho y sus implicancias en el mejoramiento del servicio de la administración de justicia», *Ius Vocatio* 1, n.º 1 (2018); Martín Queralt, Carmelo Lozano y José Tejerizo, *Derecho tributario* (Navarra: Arazandi, 2016), 116; Miguel Lico, «Breve estudio de los principios generales del Derecho y de los principios generales del Derecho aplicables y surgidos del Derecho Administrativo», *Buenos Aires Ciudad* (s. f.), <https://www.buenosaires.gob.ar/procuracion-general/breve-estudio-de-los-principios-generales-del-derecho-y-de-los-principios> (consultado el 2 de julio de 2022); Tardio, *Los principios generales del derecho...*, 133-135.

64 Neves Mujica, citado por Juan Zegarra, «Aplicación del "Principio de especialidad" en las normas tributarias», PDF (s. f.), 113, <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/b3399-Aplicacion-del-principio-de-especialidad-en-las-normas-tributarias.pdf>

Por ejemplo, el principio general de interpretar las leyes con equidad se aplicó en la RTF n.º 9374, del 27 de mayo de 1974, en la que se había acotado la totalidad del impuesto a los terrenos sin construir y arbitrios, correspondiente a un predio de propiedad de 31 condóminos a uno de ellos, por responsabilidad solidaria conforme al Código Tributario, el Tribunal resolvió con la inexigibilidad del pago del tributo al condómino ⁶⁵.

4. Conclusiones

La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario introduce, expresamente, a nivel legal la integración jurídica en razón de la autonomía del derecho tributario.

La integración jurídica, aplicada desde un precepto de una ley general u otra especialidad, o desde un principio jurídico a otra ley específica ante una cuestión no regulada, pero necesitada de regulación en la ley específica, procede siempre y cuando sea compatible y se integre a la naturaleza de los principios, valores y normas de la ley específica.

La Norma IX del Título Preliminar establece un orden de prelación en casos que la norma especial tributaria presente lagunas legales, admitiendo que se apliquen normas jurídicas distintas a las tributarias que se adecúen a la naturaleza de la situación tributaria a resolver mediante la analogía. En caso de no poder solucionarlo, se aplicará supletoriamente los principios del derecho tributario; en su defecto, los principios del derecho administrativo, y si aún subsiste la laguna, los principios generales del derecho, siempre que no se invada el recinto de la reserva de ley.

65 Talledo Mazú, *Manual del Código Tributario*, 17.

REFERENCIAS

- Basterra, Marcela I. «El problema de las lagunas en el Derecho», *Derecho & Sociedad*, n.º 15 (mayo 2000): 280-291.
- Carrillo Rodríguez, José Luis. «Los principios generales del derecho y sus implicancias en el mejoramiento del servicio de la administración de justicia.» *Ius Vocatio* 1, n.º 1 (2018): 15-32. <https://doi.org/10.35292/iusVocatio.v1i1.425>
- Carvalho, Cristiano. *Ficciones jurídicas en el derecho tributario*. Lima: Editorial Instituto Pacífico, 2012.
- Cazorla, Luis María. *Derecho financiero y tributario*. Navarra: Arazandi, 2000.
- Chávez Gonzales, Ángel Marco. «Fuentes del derecho tributario». *Giuristi: Revista de Derecho Corporativo* 3, n.º 6 (2022): 21-56. <https://doi.org/10.46631/Giuristi.2022.v3n6.04>
- Danós Ordóñez, Jorge. «El principio constitucional de no confiscatoriedad de los tributos en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano» En *Temas de derecho tributario y de derecho público. Libro Homenaje a Armando Zolezzi Moller*, coordinado por Armando Zolezzi Möller y Jorge Danós Ordóñez, 135-167. Lima: Palestra Editores, 2006.
- De Barros Carvalho, Paulo. *Derecho tributario: fundamentos jurídicos de la incidencia*. 2.ª ed. Buenos Aires: Abaco de Rodolfo Depalma, 2004.
- De Barros Carvalho, Paulo. *Curso de derecho tributario*. Lima: Grijley, 2012.
- Díez-Picazo, Luis. *Experiencias jurídicas y teoría del derecho*. 3.ª ed. Barcelona: Ariel, 1999.
- Gamba, César. «La reserva de ley en materia tributaria: un principio esencial del sistema tributario». En *Derecho tributario tópicos contemporáneos*. Traducido por Juan Carlos Panez Solórzano, 423-463. Lima: Grijley, 2011.
- Gordillo, Agustín. *Tratado de derecho administrativo*. 6.ª ed. Vol. 1. Capítulo VIII. Buenos Aires: ARA Editores, 2003.

Jarach, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 3.^a ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1999.

Lico, Miguel. «Breve estudio de los principios generales del Derecho y de los principios generales del Derecho aplicables y surgidos del Derecho Administrativo», *Buenos Aires Ciudad* (s. f.). <https://www.buenosaires.gob.ar/procuracion-general/breve-estudio-de-los-principios-generales-del-derecho-y-de-los-principios> (consultado el 2 de julio de 2022).

Medrano Cornejo, Humberto. «IGV, hipótesis de incidencia y hecho imponible». *Foro Jurídico*, n.º 3 (febrero 2004): 91- 96. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18340>

Messineo, Francesco. *Manual de derecho civil y comercial*. Vol. 1. Buenos Aires: EJEA, 1971.

Pacorí, José. «Los principios generales del derecho administrativo». *Pasión por el Derecho*. 28 de junio de 2021. https://lpderecho.pe/principios-generales-derecho-administrativo/#_ftn12

Pérez Arraiz, Javier. *El fraude de ley en el derecho tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1996.

Queralt, Martín, Carmelo Lozano y José Tejerizo. *Derecho tributario*. Navarra: Arazandi, 2016.

Ramos Ángeles, Jesús. «Reflexiones sobre la analogía y la interpretación en derecho tributario. Acerca de la función hermenéutica de la analogía en el ordenamiento jurídico». *Foro Jurídico IX*, n.º 11 (diciembre, 2010): 247-260.

Real Academia Española. «Prever». En *Diccionario de la Lengua Española* (s. f.). <https://dle.rae.es/> (consultado el 3 de agosto de 2022).

Rivera Postigo, Fernando. *Derecho tributario sustantivo*. Lima: A&B Servicio Gráfico, 1988.

Rubio Correa, Marcial. *Interpretación de las normas tributarias*. Lima: ARA, 2003.

Rubio Correa, Marcial. *El sistema jurídico: introducción al derecho*. 10.^a ed. aumentada. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2011.

Rubio Correa, Marcial. *Manual de razonamiento jurídico*. Lima: Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017.

Rubio Correa, Marcial y Elmer Arce. *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Colección «Lo Esencial del Derecho» n.º 10. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017.

Santos Flores, Israel. «La interpretación de la norma tributaria». En *Manual de derecho fiscal*, coordinado por Gabriela Ríos Granados, 61-92. México: Universidad Nacional Autónoma de México, 2020.

Talledo Mazú, César. *Manual de Código Tributario*. Lima: Economía y Finanzas, 2023.

Tardio, José. *Los principios generales del derecho: su aplicación efectiva como normas jurídicas*. Barcelona: Bosch, 2011.

Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9.^a ed. Buenos Aires: Astrea, 2009.

Zegarra, Juan. «Aplicación del “Principio de especialidad” en las normas tributarias». PDF (s. f.). <https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/b3399-Aplicacion-del-principio-de-especialidad-en-las-normas-tributarias.pdf>

Normas

RTF 1025-2-2003. Tribunal Fiscal, 25 de febrero de 2003.

RTF 02680-5-2007. Tribunal Fiscal, 22 de marzo de 2007.

RTF 3512-3-2016. Tribunal Fiscal, 12 de abril de 2016.

RTF 04487-8-2016. Tribunal Fiscal, 12 de mayo de 2016.

RTF 5610-8-2016. Tribunal Fiscal, 15 de junio de 2016.

RTF 03885-8-2021. Tribunal Fiscal, 5 de mayo de 2021.

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

STC 005-2003-AI/TC. Tribunal Constitucional del Perú, 3 de octubre de 2003.

STC 0041-2004-AI/TC. Tribunal Constitucional del Perú, 11 de noviembre de 2004.

STC 1255-2003-AA/TC. Tribunal Constitucional del Perú, 21 de marzo de 2005.

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

STC 6098-2006-AA. Tribunal Constitucional del Perú, 23 de agosto de 2006.

STC 03525-2021-PA/TC. Tribunal Constitucional del Perú, 22 de noviembre de 2022.

STC 8363-2021. Tribunal Constitucional del Perú, 28 de marzo de 2023.

Sobre el autor

Profesor de la Universidad ESAN, con maestría en la Boston University, Tax Certificate Leiden University. Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú, bachiller en Contabilidad por la Universidad Ricardo Palma y egresado del doctorado en Política y Sistema tributario en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Profesor de posgrado en la Universidad Nacional Mayor de San Marcos y en la Universidad Nacional Federico Villarreal. También se desempeña como asesor tributario.