

# RESPONSABILIDAD DEL ESTADO POR ACTOS DE CONTENIDO TRIBUTARIO\*

María Eugenia Caller Ferreyros<sup>1</sup>

## 1. LA RESPONSABILIDAD DEL ESTADO. FUNDAMENTO, REGULACIÓN Y EFICACIA

### 1.1. Definición

La responsabilidad extracontractual del Estado, que es el tema del que se parte para el desarrollo del presente trabajo, *“es una situación jurídica pasiva que impone el deber de indemnizar a la víctima de un daño causado con su actividad u omisión del actuar debido, por haber incumplido un deber primario tácito consistente en el deber de buen funcionamiento o en el deber de respeto de los derechos individuales”*.<sup>2</sup>

### 1.2. Fundamento constitucional

En el Perú, el principio la responsabilidad del Estado no cuenta con una consagración normativa expresa a nivel constitucional. Sin embargo,

---

\* Relatoría Nacional del Perú publicada en las Memorias de las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Cartagena - Colombia, “Responsabilidad del Estado por actos de contenido tributario”, Tomo II, Editorial Abeledo Perrot; Buenos Aires 2010.

<sup>1</sup> Socia del Estudio Echecopar Abogados. Ex Presidenta del Tribunal Fiscal. Abogada por la Universidad de Lima. Con estudios culminados en Maestría en Tributación y Política Fiscal en la Universidad de Lima.

<sup>2</sup> RUIZ ROSAS, Andrea Paola. *Estudio Doctrinario de la Responsabilidad Extracontractual del Estado en general y de la Administración en particular*. Instituto de Derecho Administrativo, Premio Nacional Santiago Prado 2002, Santiago de Chile, p. 143.

de la garantía a los derechos que la Constitución Política de 1993 reconoce,<sup>3</sup> así como de los límites que impone a la actuación del Estado y las responsabilidades que atribuye a quienes ejercen el poder del Estado,<sup>4</sup> se arriba al reconocimiento de dicho principio, el cual es consubstancial del Estado democrático y social de Derecho.

Es de resaltar que la citada Constitución sí prevé expresamente la procedencia de la indemnización por parte del Estado, en el caso de la privación del derecho de propiedad por causa de seguridad nacional o necesidad pública, declarada por ley (artículo 70),<sup>5</sup> así como en el caso de errores judiciales en los procesos penales y detenciones arbitrarias (artículo 139, numeral 7), en la forma que determine la ley. Es de resaltar, que el derecho que tiene toda persona a ser indemnizada en caso sea condenada en sentencia firme por error judicial, se encuentra previsto en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Pacto de San José.

---

<sup>3</sup> La Constitución Política de 1993, en su artículo 2 enumera los derechos fundamentales de toda persona, dentro de los que se encuentra la igualdad ante la ley, y en su artículo 3 señala que la enumeración de tales derechos, no excluye los demás derechos que la Constitución garantiza, ni otros de naturaleza análoga o que se funden en la dignidad del hombre o en los principios de soberanía del pueblo, del Estado democrático de derecho y de la forma republicana de gobierno.

<sup>4</sup> El artículo 43 de la Constitución Política de 1993 señala que la República del Perú es democrática, social, independiente y soberana, que el Estado es uno indivisible y que su gobierno es unitario, representativo y descentralizado y se organiza según el principio de la separación de poderes. En cuanto a los deberes primordiales del Estado, el artículo 44 de dicha Constitución incluye, entre otros, el garantizar la plena vigencia de los derechos humanos y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación. Respecto del ejercicio del poder del Estado, el artículo 45 de la citada Constitución señala expresamente que *“Quienes lo ejercen lo hacen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen”*.

<sup>5</sup> La normativa que en nuestro país ha regulado la indemnización por parte del Estado como consecuencia de la expropiación, no incluye ningún supuesto de daño por parte del Estado que sea diferente al proveniente de la privación del derecho de propiedad que aquella regula (Ley N° 9125 del 04.06.40, Decreto Legislativo N° 313 del 12.11.1984 y Ley N° 27117).

### 1.3. Principio Neminem Laedere

A nivel legislativo, el principio *neminem laedere* [por el cual no debe existir daño sin indemnización] se encuentra recogido en el Código Civil de 1984, actualmente vigente, siendo pertinente referirnos a los artículos 1969 y 1970<sup>6</sup> que regulan la responsabilidad extracontractual, estableciendo la obligación de indemnizar o reparar los daños causados por dolo o culpa o mediante un bien riesgoso o peligroso. Por su parte, en el artículo 1981 del citado Código se establece la responsabilidad por daño del subordinado, al disponer que *“aquél que tenga a otro bajo sus órdenes responde por el daño causado por éste último, si ese daño se realizó en el ejercicio del cargo o en cumplimiento del servicio respectivo. El autor directo y el autor indirecto están sujetos a responsabilidad solidaria”*.

Regulación similar a la señalada se encontraba en el Código Civil de 1936,<sup>7</sup> que es el precedente legislativo al actual Código Civil, siendo interesante destacar que durante la vigencia de aquél se pronunció la Corte Suprema de la República mediante Resolución del 3 de octubre de 1960, en el sentido de que ordenó el pago de una indemnización por parte del Gobierno a favor de una empresa, debido a que los empleados de las Aduanas Fiscales impidieron el embarque de semillas de algodón, no obstante que las mismas ya se habían embarcado con autorización expresa, por lo que tuvieron que desembarcarse, ocasionando a la empresa gastos y fletes. La causa del daño que se invocó fue la incompetencia, negligencia y mala interpretación de la ley, por parte de los empleados aduaneros que intervinieron.

---

<sup>6</sup> Código Civil de 1984: *“Artículo 1969.- Indemnización por daño moroso y culposo. Aquel que por dolo o culpa causa un daño a otro está obligado a indemnizarlo. El descargo por falta de dolo o culpa corresponde a su autor”*; *“Artículo 1970.- Responsabilidad por riesgo. Aquel que mediante un bien riesgoso o peligroso, o por el ejercicio de una actividad riesgosa o peligrosa, causa un daño a otro, está obligado a repararlo”*.

<sup>7</sup> Código Civil de 1936: Título IX De los actos ilícitos. *“Artículo 1.136. Cualquiera que por sus hechos, descuido o imprudencia, cause un daño a otro, está obligado a indemnizarlo”*; *“Artículo 1.144. Todo el que tenga a otro bajo sus órdenes, responde por el daño que éste irroque”*.

#### **1.4. Regulación de la responsabilidad de la administración pública**

Pues bien, es recién con la dación de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, vigente desde el 11 de octubre de 2001, que se regula la responsabilidad de la Administración Pública. En el artículo 238, acápite 1, de la citada Ley, se dispone que *“Los administrados tendrán derecho a ser indemnizados por las entidades de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en casos de fuerza mayor, siempre que el perjuicio sea consecuencia del funcionamiento de la Administración”*.

En cuanto al daño, en el acápite 3 del referido artículo se establece que *“El daño alegado debe ser efectivo, valuable económicamente e individualizado con relación a un administrado o grupo de ellos”*, y en el acápite 4 se dispone que *“Sólo será indemnizable el perjuicio producido al administrado proveniente de daños que éste no tenga el deber jurídico de soportar de acuerdo con la ley”*.

El dispositivo citado, en su acápite 238.6, también prevé que cuando la entidad indemnice a los administrados, podrá repetir judicialmente de autoridades y demás personal a su servicio la responsabilidad en que hubieran incurrido, tomando en cuenta la existencia o no de intencionalidad, la responsabilidad profesional del personal involucrado y su relación con la producción del perjuicio. Ello, sin perjuicio de la responsabilidad administrativa de las autoridades y personal al servicio de la Administración Pública que regula la referida Ley del Procedimiento Administrativo General.

Con relación al citado marco legal, Morón Urbina señala que los presupuestos legales para que pueda intentarse la responsabilidad patrimonial de la administración son los siguientes: (i) que el administrado sufra una lesión resarcible en sus bienes o derechos, (ii) que la lesión sea efectiva, valuable económicamente e individualizable, (iii) que la lesión sea imputable a la Administración y consecuencia de su funcionamiento (normal o anormal), pudiendo derivar aún de actos lícitos, y (iv) que exista una relación causal entre el funcionamiento de la activi-

dad administrativa y no sea consecuencia de fuerza mayor.<sup>8</sup>

Así tenemos que, conforme con la regulación contenida en la citada Ley del Procedimiento Administrativo General, el fundamento de la imputación de responsabilidad al Estado es la existencia de un daño o perjuicio en el administrado que sea consecuencia del funcionamiento de la administración, sea que ésta haya incurrido o no en una falta, esto es, un acto lícito o ilícito. Es más, el daño antijurídico que es susceptible de ser indemnizado es aquél que el particular no está jurídicamente obligado a soportar, lo que permite reafirmar que la responsabilidad del Estado alcanza los supuestos de responsabilidad sin falta.

Respecto a la antijuridicidad o carácter resarcible del daño -cuya existencia y nexo de causalidad con el funcionamiento de la administración debe ser probada por el administrado- cabe señalar que ante la interrogante de cuándo el sujeto no se encuentra en la obligación de soportar el daño, es decir, cuándo el daño es antijurídico, no contamos en nuestra legislación con una delimitación en base a criterios objetivos, ni tampoco con un desarrollo jurisprudencial al respecto.

A nivel doctrinario, Morón Urbina señala que *“no basta que exista un perjuicio, sino que debe analizarse si tal perjuicio no deba ser soportado razonable y legítimamente por el administrado, en función del ordenamiento vigente. Si así lo fuera, no cabe hablar de posibilidad de resarcimiento económico, pues sería un sacrificio económico admitido y legítimo por el sistema jurídico”*.<sup>9</sup>

Agrega dicho autor, que *“La antijuridicidad del acto individualmente considerado no es determinante de la responsabilidad patrimonial, de ahí que incluso la anulación del acto, no conlleve inmediatamente la responsabilidad pecuniaria de la Administración. Indudablemente, si el acto anulado diere lugar a un daño efectivo, evaluable económicamente que no deba ser soportado por el administrado, dará lugar a la indemniza-*

---

<sup>8</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Gaceta Jurídica, 7ma. Edición, Lima 2008, Perú, pp. 696-697.

<sup>9</sup> *Ibidem*.

*ción (artículo 238.2)”.<sup>10</sup>*

De lo señalado, podemos inferir que el fundamento de la responsabilidad del Estado es la existencia de un daño irrazonable o injusto causado al administrado en el ejercicio de las funciones estatales, premisa jurídica que se impone en un Estado democrático y social de Derecho. Por tanto, corresponderá al legislador, en el supuesto de que se opte por su delimitación normativa, o, de ser el caso, al juzgador, efectuar la valoración de la razonabilidad del daño que se soporta y determinar cuando éste excede la carga pública que se le pueda imponer al ciudadano y, por ende, atribuir al Estado la obligación de indemnizar el perjuicio causado.

Ahora bien, con fecha 24 de junio de 2008, se publicó el Decreto Legislativo N° 1029 que modificó el artículo 283 de la citada Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, en lo pertinente a los alcances de la responsabilidad y las circunstancias que interfieren el nexo causal entre la actuación del Estado y el perjuicio causado, incluyéndose la referencia a los distintos conceptos que puede comprender la indemnización.

Dicha modificación, según la exposición de motivos del citado Decreto Legislativo buscó *“redefinir el ámbito de la responsabilidad limitándola a los daños directa e inmediatamente causados por el funcionamiento, regular e irregular, de la administración o las infraestructuras o servicio público a su cargo. Se mantiene el sistema de responsabilidad objetiva que abarca un vastísimo campo de situaciones que alcanza incluso a los daños causados por el funcionamiento regular de la administración”*.<sup>11</sup> Consideramos que con dicha modificación, se habría pretendido eliminar toda discusión acerca de una posible responsabilidad del Estado en aquellos casos en que actúa a través de concesionarios o contratistas y

---

<sup>10</sup> El citado artículo 238.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, señala que *“La declaratoria de nulidad de un acto administrativo en sede administrativa o por resolución judicial no presupone necesariamente derecho a la indemnización”*.

<sup>11</sup> Exposición de Motivos del Proyecto de Ley elaborado por la Comisión Técnica para la revisión de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, conformada por Resolución Ministerial N° 026-2006-JUS.

los daños se causan por la actividad de estos últimos.<sup>12</sup>

Así tenemos, que el vigente artículo 238 de la citada Ley del Procedimiento Administrativo General, conforme a la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1029, establece que *“238.1. Sin perjuicio de las responsabilidades previstas en el derecho común y en las leyes especiales, las entidades son patrimonialmente responsables frente a los administrados por los daños directos e inmediatos causados por los actos de la administración o los servicios públicos directamente prestados por aquéllas”*.

En cuanto a las circunstancias que interfieren el nexo causal entre la actuación del Estado y el perjuicio causado, adicionalmente a la fuerza mayor que preveía el texto anterior de artículo 238.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, se incluyó al caso fortuito, la actuación de la víctima del daño y el hecho de un tercero, supuestos que reconoce la mayoría de la doctrina. Asimismo, se incluyó como causal eximente de responsabilidad *“cuando la entidad hubiere actuado razonable y proporcionalmente en defensa de la vida, integridad o los bienes de las personas o en salvaguarda de los bienes públicos”*.

Respecto de esta última causal eximente de responsabilidad, cabe citar lo señalado en la exposición de motivos del Proyecto de Ley N° 3096/2008-CR, que actualmente se encuentra pendiente de pronunciamiento por parte del Congreso de la República y mediante el cual se propone modificar los alcances del citado numeral 238.2, en el sentido de que *“el desarrollo normativo no es técnico y se presta a interpretaciones ambiguas (...) en todo caso, desde una perspectiva de legislación comparada se conceptúa de manera más acertada que no serán indemnizables los daños que se deriven de hechos o circunstancias que no se hubiesen podido prever o evitar según el estado de los conocimientos de la*

---

<sup>12</sup> En nuestro país, por ejemplo, existen varios procesos judiciales en trámite sobre indemnización de dar sumas de dinero, iniciados por asegurados del Servicio Social de Salud (Essalud), quienes sostienen haberse contagiado del virus de hepatitis C mientras recibieron el tratamiento de hemodiálisis en la empresa (clínica) que contrato Essalud para prestar el servicio de hemodiálisis (tercerización). Los hechos que se invocan sucedieron en el 2007, antes de la dación del Decreto Legislativo N° 1029 que modificó la Ley del Procedimiento Administrativo General.

*ciencia o de la técnica existentes en el momento de producción de aquéllos”, citando para tal efecto la legislación española.<sup>13</sup>*

En lo que concierne a los distintos conceptos que puede comprender la indemnización, se incluyó el numeral 238.5 en la citada Ley del Procedimiento Administrativo General, que dispone que *“La indemnización comprende el daño directo o inmediato y las demás consecuencias que se deriven de la acción u comisión generadora del daño, incluyendo el lucro cesante, el daño a la persona y el daño moral”*.

Pues bien, la responsabilidad del Estado por los daños causados por su función administrativa, conforme con la regulación que prevé la citada Ley del Procedimiento Administrativo General, se caracteriza por ser una responsabilidad directa, que se genera en caso de que la actuación de la administración procure un daño que el administrado no tenga el deber jurídico de soportar y cuya valoración de razonabilidad corresponderá al juez, toda vez que el mandato de indemnización y su cuantificación debe ser dispuesto en sede judicial. Se trata de una responsabilidad extracontractual directa por el ejercicio de la función administrativa, basada en principios de derecho público.<sup>14</sup>

### **1.5. Regulación de la responsabilidad patrimonial del Estado en materia tributaria**

En materia tributaria es de aplicación la regulación de la responsabilidad del Estado por su función administrativa contenida en la citada Ley

---

<sup>13</sup> Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

<sup>14</sup> Como señala Ruiz Rosas, el reconocimiento de la responsabilidad del Estado se fundamenta en la conceptualización del Estado social de derecho, el que juega un doble rol: de impulso de la actividad estatal y de garantía de los derechos individuales, todo ello dentro de una finalidad que no es otra de que la consecución del bien común. Dicha responsabilidad debe cumplir múltiples finalidades: garantía del patrimonio individual, parámetro de orden y control del funcionamiento de los órganos del Estado, la de precio de las políticas y actividades públicas y la de seguro frente a los riesgos sociales. RUIZ ROSAS, Andrea Paola. Op. cit.; pp. 143-144.

del Procedimiento Administrativo General, debido a que el Código Tributario, que rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos, no contiene norma alguna referida a dicha responsabilidad, previéndose en la Norma IX de su Título Preliminar que, en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se opongan ni las desnaturalicen y, supletoriamente, se aplicarán los principios del derecho tributario o, en su defecto, los principios del derecho administrativo y los principios generales del derecho.

La aplicación de dicha responsabilidad en materia tributaria estará sujeta a la interpretación judicial que respecto de la citada Ley del Procedimiento Administrativo General se efectúe en sede judicial, lo que incluirá, como hemos reiteramos, la valoración de la razonabilidad del daño o perjuicio que el contribuyente tenga el deber jurídico de soportar. No tenemos conocimiento de que al amparo de dicha ley, exista a la fecha un pronunciamiento en sede judicial respecto de la responsabilidad del Estado por su función administrativa en materia tributaria.

### **1.6. Regulación de la responsabilidad patrimonial del Estado por su función jurisdiccional**

De otra parte, en cuanto a la responsabilidad del Estado por el ejercicio de su función jurisdiccional, cabe señalar que en nuestro país se regulan dos tipos de responsabilidades, una objetiva y otra subjetiva. La responsabilidad objetiva procede en caso de los errores judiciales en que incurre el juez en los procesos penales, conforme a los supuestos que expresamente prevé la ley,<sup>15</sup> supuesto en el cual será el Estado

---

<sup>15</sup> La Ley N° 24973 del 14.12.1988, regula la indemnización por errores judiciales y detención arbitraria. Se establecen dos supuestos de errores judiciales en los que se tiene derecho a la indemnización: "(a) los que, luego de ser condenados, hayan obtenido en juicio de revisión, resolución de la Corte Suprema que declara la sentencia errónea o arbitraria, y (b) los que hayan sido sometidos a proceso judicial y privados de su libertad como consecuencia de éste y obtenido posteriormente auto de archivamiento definitivo o sentencia absolutoria". Por su parte, el Tribunal Constitucional en su Sentencia N° 1277-99-AC/TC del 13.07.2000, señaló que la citada Ley N° 24973 no es la única alternativa de interpretación de errores judiciales e incluyó el indulto especial o razonado por autoridades políticas, cuando la persona condenada lo ha sido no obstante ser inocente o

quien responda por la indemnización, lo que, a su vez, cuenta con amparo constitucional expreso tal como se indicó inicialmente (Constitución, artículo 139, numeral 7).

Distinto es el caso de la responsabilidad subjetiva del juez, que procede cuando éste, al actuar con dolo o culpa inexcusable, causa daño a las partes o a terceros, supuesto en el cual será el Estado, conjuntamente con el juez, quienes responderán solidariamente por los perjuicios causados a los litigantes en el ejercicio de la función jurisdiccional. Esta segunda responsabilidad, que se genera cuando se emite una resolución que produce un agravio, es la que corresponde analizar en el acápite 2.3 del presente trabajo, toda vez que las controversias tributarias que en nuestro país se inician en sede administrativa, son resueltas en sede judicial a través del proceso contencioso administrativo.

### **1.7. Ineficacia de la responsabilidad patrimonial del Estado**

De la regulación descrita, cabe sostener que en nuestro país, a nivel constitucional, existe un reconocimiento implícito del principio de responsabilidad del Estado y, a nivel legislativo, se ha regulado dicha responsabilidad cuando el Estado ejerce su función administrativa y jurisdiccional, siendo pertinente resaltar que dicha regulación es aplicable en materia tributaria debido a que no se ha dictado una normativa especial en función de la materia.

Sin embargo, no contamos con precedentes judiciales sobre indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado como legislador o resolutor de temas tributarios, ni tampoco conocemos de los mismos en casos en que el Estado como administrador de tributos debiera responder por los daños causados al amparo de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

Sin perjuicio de lo expuesto, es pertinente resaltar que aún cuando se obtuvieran sentencias judiciales que ordenaran al Estado peruano a pagar

---

presumírsele tal condición. De otra parte, cabe señalar que dicha Ley creó un Fondo Indemnizatorio, que si bien fue reglamentado por la Resolución N° 001-90-FNI, no fue implementado.

sumas de dinero por concepto de indemnización por los daños y perjuicios causados por su actuación, existe en nuestro país una comprobada resistencia por parte del propio Estado de ejecutar tales sentencias.<sup>16</sup>

En efecto, como señala Abad Yupanqui,<sup>17</sup> el Estado no sólo desconoce el número de sentencias pendientes de ejecución, sino que a la vez dicta normas y desarrolla prácticas que han pretendido impedir o dilatar su cumplimiento, situación que no se agota en el plano interno, pues el Estado peruano ha sido encontrado responsable por la Corte Interamericana de Derechos Humanos debido a su incumplimiento. Agrega dicho autor, que el propio Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucionales diversas normas que evidencian una decisión de no acatar sentencias judiciales, señalando que *“La ejecución de las sentencias judiciales constituye un asunto medular para la eficacia de los derechos fundamentales en el Estado constitucional y democrático, pero también para la definición del poder jurisdiccional de los jueces, como un auténtico poder independiente para hacer cumplir la Constitución y las leyes”*. (Exp. 4110-2005-PA/TC, FJ 10).

Por tanto, cabe concluir que, en nuestro país, aún cuando el principio de la responsabilidad patrimonial del Estado en materia tributaria tenga fundamento constitucional y cuente con una regulación general referida a la responsabilidad del Estado en su función jurisdiccional y administrativa, su aplicación carece de eficacia, no sólo por la falta de

---

<sup>16</sup> Así, mediante el artículo 70.1 de la Ley N° 28411, Ley General del Sistema Nacional de Presupuesto, se estable un tope del 3% de los montos aprobados en el presupuesto institucional de apertura de la dependencia respectiva, para efectos del pago de sumas de dinero por efecto de sentencias judiciales. Dicho porcentaje ha sido elevado al 6% sólo en caso de beneficios sociales, conforme lo prevé la Ley de Presupuesto para el Sector Público para el año 2009 (Ley N° 29289, Vigésima Segunda Disposición Final). De otra parte, el artículo 70.5 de la citada Ley N° 28411, prevé que los requerimientos de pago que superen los fondos públicos señalados en el citado artículo 70.1, se atenderán con cargo a los presupuestos aprobados dentro de los cinco (5) años fiscales subsiguientes, plazo que ha sido validado por el Tribunal Constitucional.

<sup>17</sup> ABAD YUPANQUI, Samuel B. *“Cuando el Estado no cumple: El difícil camino para ejecutar una sentencia en los Procesos Contencioso Administrativos”*. Ponencia actualizada del artículo publicado en “Debate Defensorial. Revista de la Defensoría del Pueblo” N° 5, 2003, Lima. Defensoría del Pueblo.

conciencia de la importancia de dicho principio y por la ausencia de un desarrollo jurisprudencial, sino también por la resistencia del propio Estado de cumplir con las sentencias judiciales, principalmente cuando ordenan pagar una suma de dinero, lo que determina que no exista una tutela judicial efectiva.

Sin embargo, existen dos precedentes sumamente interesantes que nos permiten considerar que, en principio, el Estado peruano no es impune por los daños que pudiera causar por su actuación, en tanto el sujeto agraviado pueda acceder a mecanismos de solución de conflictos distintos a los que ofrecen las instancias administrativas o judiciales o, de ser el caso, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH).

Tal es el caso del Laudo emitido por el Tribunal Arbitral, conforme a las reglas del Centro Internacional de Arreglos de Diferencias Relativas a las Inversiones (CIADI), al que nos referimos en el acápite 2.2.3 al analizar la responsabilidad patrimonial del Estado por su función administrativa, según el cual se resolvió que el Estado peruano era responsable ante una empresa no domiciliada, por haber modificado una interpretación estable del convenio de estabilidad jurídica, al exigir el pago de tributos, por lo que se ordenó el pago de la indemnización correspondiente, así como el reciente pronunciamiento emitido por la CIDH mediante la Resolución del 24 de noviembre de 2009.<sup>18</sup>

En efecto, el caso que motivó el citado pronunciamiento de la CIDH se originó por un acto administrativo que dejó sin efecto la nacionalidad peruana otorgada a un extranjera y un acto judicial que lo despojó de la titularidad de sus acciones en un medio de comunicación (1997), pues, por restricciones legales, un extranjero no podía ser propietario de un medio de comunicación. Para la CIDH, ello constituyó un acto arbitrario del Estado peruano que vulneró el derecho de propiedad, por lo que ordenó el pago de una indemnización por daño moral (1999) y dejó entrever la posibilidad de otorgar una indemnización por daño material

---

<sup>18</sup> Si bien dicha Resolución fue emitida con posterioridad a la entrega del presente trabajo (junio, 2009), es pertinente su inclusión debido a la vinculación que tiene con el tema materia del presente trabajo, tal como se expuso al presentar la ponencia del Perú en las XXV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario realizadas en Cartagena, Colombia, en febrero del 2010.

(2001), la que, previa dación de la Ley N° 27775 que regula el procedimiento de ejecución de sentencias emitidas por tribunales supranacionales, finalmente fue otorgada por el Estado peruano (2005).

Pues bien, mediante la Resolución del 24.11.2009, la CIDH ordenó que el Estado peruano se abstenga de cobrar la totalidad de la deuda tributaria generada durante la administración ilegal de la empresa (medio de comunicación), que abarcó del 01.08.97 al 06.12.2000, con el propósito de garantizar que el derecho patrimonial sobre el capital no se vea afectado por deudas tributarias generadas por actos ilícitos del propio Estado. En este caso, como se puede apreciar, si bien no estamos frente a un supuesto de responsabilidad del Estado por actos de contenido tributario, se trataría de una dispensa de pago de deuda tributaria como mecanismo para reparar el daño causado por la actuación del Estado, lo que determina la relevancia del criterio vertido por la CIDH.

## **2. RESPONSABILIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA Y FUNCIONES DEL ESTADO**

### **2.1. Responsabilidad patrimonial del Estado con relación a su función legislativa y las causas que con relación a dicha función pueden provocar daños a los contribuyentes**

La función legislativa del Estado debe ser ejercida conforme a la Constitución Política del Perú de 1993, siendo pertinente referirnos a las siguientes causas que podrían provocar daños a los contribuyentes: (i) la dación de normas inconstitucionales, (ii) la dación de normas con absoluta falta de claridad en su texto, lo que muchas veces es reconocido expresamente mediante la expedición de normas interpretativas y (iii) la demora en la dación de normas reglamentarias que son necesarias para desarrollar y complementar los alcances de la ley y hacer viable su aplicación (reglamentos ejecutivos). En nuestro país, ninguno de estos supuestos ha dado lugar al reconocimiento de responsabilidad por parte del Estado.

#### ***2.1.1. Responsabilidad patrimonial del Estado por la dación de normas inconstitucionales***

En cuanto a la dación de normas inconstitucionales cabe señalar que,

en materia tributaria, en el artículo 74 de la citada Constitución se regula el reparto de la potestad tributaria<sup>19</sup> y se establecen los principios constitucionales a los que debe sujetarse el ejercicio de dicha potestad. Así, en el segundo párrafo del citado artículo 74 se establece que *“El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio”*. Es pertinente resaltar que el último párrafo de dicho artículo señala que *“No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo”*.

La inobservancia de lo previsto en el citado artículo 74 determina la inconstitucionalidad de la norma tributaria, la que, a su vez, constituye una prueba irrefutable de una falta en la función legislativa por parte del Estado, que, en principio, produce un efecto lesivo, en tanto el cobro de un tributo basado en una norma inconstitucional constituye una detracción ilegítima de la propiedad.

Sin embargo, el sistema de control de constitucionalidad de las normas que rige en nuestro país, conforme se explica seguidamente, no ha dado lugar a la imputación de responsabilidad patrimonial al Estado por la dación de una norma inconstitucional, pues, en lo que respecta a los pronunciamientos del Tribunal Constitucional, dicho órgano ha cumplido con modular los efectos de sus sentencias en el tiempo y, aún cuando les ha reconocido efectos retroactivos, no ha llegado a generar,

---

<sup>19</sup> La potestad tributaria, que habilita la creación, modificación o supresión de tributos, ha sido atribuida al gobierno nacional, y a los gobiernos regionales y locales, con las limitaciones propias de cada nivel de gobierno. En el caso del gobierno nacional, dicha potestad originaria le corresponde al Congreso, que la ejerce mediante la dación de leyes, pudiendo delegársela, respecto de una materia y por un plazo determinado, al Poder Ejecutivo para que la ejerza mediante decretos legislativos. También se le ha otorgado poder tributario originario al Poder Ejecutivo, respecto de aranceles (impuestos que gravan la importación) y tasas, el cual se ejerce mediante la dación de decretos supremos. En cuanto a los gobiernos regionales y locales, cabe señalar que si bien su potestad tributaria se origina en la Constitución, su ejercicio (mediante la dación de ordenanzas, que son normas con rango de ley) se limita por ley, estando adicionalmente restringido a dos tipos de tributos, las contribuciones y tasas, pues, no tienen ninguna potestad tributaria respecto de impuestos.

de manera irrestricta, la restitución de tributos, mientras que los pronunciamientos del Tribunal Fiscal (instancia administrativa), que respecto de la inconstitucionalidad de las normas aún son escasos, sí generan la restitución de los tributos.

Pues bien, el sistema de control de la constitucionalidad de las leyes diseñado por la citada Constitución Política de 1993, es un sistema dual, por el cual el Tribunal Constitucional, que es el órgano supremo de interpretación y control de la constitucionalidad, ejerce el control concentrado de la constitucionalidad de las leyes con alcance general<sup>20</sup> y, a su vez, los jueces que forman parte del poder judicial ejercen el control difuso de constitucionalidad en el caso concreto.<sup>21</sup>

Sin embargo, es interesante destacar que, en nuestro país, el Tribunal Constitucional mediante la STC N° 3741-2004-AA-TC del 13.10.2006, sustentándose en el principio de primacía de la Constitución, ha establecido como precedente vinculante, que el Tribunal Fiscal [que es un órgano que resuelve en última instancia las controversias tributarias en sede administrativa] tiene el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, debiendo ejercer un control difuso a pedido de parte, siempre que se trate de otorgar mayor protección constitucional a los derechos fundamentales de los administrados, así como un control difuso de oficio cuando se trate de la aplicación de un precedente constitucional vinculante o de la doctrina o jurisprudencia constitucional.

---

<sup>20</sup> La Constitución Política de 1993, en su artículo 201 dispone que *“el Tribunal Constitucional es el órgano de control de la Constitución. Es autónomo e independiente (...)”*, y en el numeral 1 del artículo 202 establece que dicho Tribunal tiene, entre sus atribuciones, *“conocer, en instancia única, la acción de inconstitucionalidad”*, lo que también ocurrirá cuando resuelva, en última y definitiva instancia, las acciones de garantía (habeas corpus, amparo, habeas data y acción de cumplimiento), de conformidad con lo señalado en el numeral 2 del citado artículo 202.

<sup>21</sup> El artículo 138 de la citada Constitución Política de 1993, en su segundo párrafo señala que *“en todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior”*.

Así tenemos, que el Tribunal Constitucional realiza un control concentrado de constitucionalidad de las leyes, con alcance general, mientras que el Tribunal Fiscal [que es una instancia administrativa], por disposición del propio Tribunal Constitucional, realiza un control difuso de constitucionalidad, que si bien surge con motivo de la controversia suscitada en un caso en concreto, llega a tener carácter vinculante para la administración tributaria y es de alcance general para todos los actos que ésta emita, en tanto dicho control de constitucionalidad, en el caso del Tribunal Fiscal, debe sujetarse a la normativa prevista en el Código Tributario.<sup>22</sup>

En cuanto a los efectos en el tiempo de las declaraciones de inconstitucionalidad, cabe señalar que éstos varían según se trate de una resolución emitida por el Tribunal Constitucional o el Tribunal Fiscal, pues, este último, a diferencia del Tribunal Constitucional, no cuenta con un marco legal que le permita modular los efectos de sus resoluciones en el tiempo.

---

<sup>22</sup> El Código Tributario en su artículo 102 establece que *“Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el artículo 154”*. Este dispositivo, vigente desde el año 1981, sustentó el amplio desarrollo del control de legalidad de normas reglamentarias que a nivel jurisprudencial ha tenido el Tribunal Fiscal y que ha constituido una de las actividades más relevantes de dicha instancia en la última década. El Tribunal Fiscal, cuya posición compartimos, interpretó en forma unánime que el citado artículo 102 no le otorgaba la atribución de efectuar un control difuso, siendo insuficiente para ello el principio de supremacía de la Constitución, pues, es la propia Constitución la que otorga tal atribución, en forma exclusiva, al Tribunal Constitucional y a los jueces, y, de otra parte, proscribire que pueda otorgarse facultades jurisdiccionales a los entes de la Administración Pública [Tribunal Fiscal].

Sin embargo, dicha interpretación fue modificada con motivo del precedente vinculante del Tribunal Constitucional, en el sentido de que el Tribunal Fiscal sí debe efectuar un control difuso. Para lo cual, el Tribunal Fiscal se sujeta al citado artículo 102 y, por remisión al artículo 154 del referido Código Tributario, cuando efectúa un control de constitucionalidad de una norma debe emitir un precedente administrativo (jurisprudencia de observancia obligatoria) de alcance general, que publicará en el diario oficial y que será vinculante para los órganos de la administración tributaria. Dicho precedente subsistirá mientras no sea modificado por el mismo Tribunal Fiscal, por vía reglamentaria o por ley.

Al respecto, cabe señalar que en el caso del control de constitucionalidad por parte del Tribunal Constitucional, la sentencia que declara la inconstitucionalidad de una norma tiene efecto derogatorio, tal como lo prevé el artículo 204 de la Constitución Política, según el cual dicha sentencia debe publicarse en el diario oficial y *“Al día siguiente de la publicación, dicha norma [la declarada inconstitucional] queda sin efecto”*. Asimismo, dicho artículo expresamente señala que *“No tiene efecto retroactivo la sentencia del Tribunal que declara inconstitucional, en todo o en parte, una norma legal”*.

Por su parte, el Código Procesal Constitucional en su artículo 81, primer párrafo, reafirma el efecto derogatorio de las sentencias fundadas recaídas en el proceso de inconstitucionalidad, en el sentido de que dichas sentencias dejan sin efecto, con alcance general, las normas sobre las cuales se pronuncian, careciendo de efectos retroactivos, y en su segundo párrafo, regula el efecto retroactivo de las sentencias del Tribunal Constitucional que declaren la inconstitucionalidad de las normas tributarias, permitiéndole modular sus decisiones y resolver respecto de las situaciones jurídicas producidas durante su vigencia, evaluando el entorno económico, jurídico y político, a fin de que no se perjudiquen intereses superiores respecto a los que se han visto afectados por la ley inconstitucional (Sentencia N° 0002-2006-PI/TC FJ 35).

En efecto, el citado artículo 81, en su segundo párrafo, señala expresamente que *“Cuando se declare la inconstitucionalidad de normas tributarias por violación del artículo 74 de la Constitución, el Tribunal debe determinar de manera expresa en la sentencia los efectos de su decisión en el tiempo. Asimismo, resuelve lo pertinente respecto de las situaciones jurídicas producidas mientras estuvo en vigencia”*.

De otra parte, el artículo 83 del referido Código Procesal Constitucional señala que las sentencias declaratorias de ilegalidad o inconstitucionalidad no conceden derecho a reabrir procesos concluidos en los que se hayan aplicado las normas declaradas inconstitucionales, salvo en las materias previstas en el segundo párrafo del artículo 103 (materia penal) y el último párrafo del artículo 74 de la Constitución (materia tributaria).

No olvidemos que el último párrafo del artículo 74 de la Constitución que hemos citado, dispone que las normas tributarias inconstituciona-

les no surten efecto, por lo que corresponde al Tribunal Constitucional cumplir con el mandato imperativo de modular los efectos de su sentencia en el tiempo, conforme lo prevé el referido artículo 81, siendo justamente la materia tributaria una excepción a la irretroactividad del efecto derogatorio de las sentencias del Tribunal Constitucional, así como del principio de cosa juzgada.

Pues bien, si repasamos los pronunciamientos del Tribunal Constitucional en materia tributaria, observamos que dicho órgano, en ejercicio de sus atribuciones, ha cumplido con modular los efectos de sentencia en el tiempo y no ha dispuesto, en ningún caso, una restitución irrestricta de tributos por un vicio de inconstitucionalidad de la ley, llegando incluso a no reconocer efectos retroactivos a su declaración de inconstitucionalidad.<sup>23</sup> Nos referiremos brevemente a los pronunciamientos contenidos en las sentencias N°s 009-2001-AI/TC, 4227-2005-PA/TC, 0041-2004-AI/TC y 00053-2004-PI/TC/TC.

Así, en el caso de la STC N° 009-2001-AI/TC, el Tribunal declaró la inconstitucional de los artículos 38.1 y 39 de la Ley N° 27153, que regulaban la tasa de 20% y la base imponible (ganancia bruta mensual sin deducir gastos necesarios para la obtención de utilidades y no ser pago a cuenta del Impuesto a la Renta) del Impuesto a los Juegos de

---

<sup>23</sup> También se ha aplicado la técnica de las sentencias prospectivas, por la cual el Tribunal Constitucional ha modulado los efectos de su fallo para el futuro o, lo que es lo mismo, suspendiéndolo en el tiempo, con el objeto de que el legislador subsanen las situaciones de inconstitucionalidad detectadas en las normas evaluadas, como es el caso de la STC N° 6626-2006-PA/TC referida al Régimen de Percepciones del IGV en la que se otorgó un plazo al legislador para que corrija las imperfecciones detectadas respecto a la Reserva de Ley, y la STC N° 00016-2007-PI/TC que declaró inconstitucionales los incisos 1 y 5 de la Ley N° 28932 (mediante la cual el Congreso delegó al Poder Ejecutivo la facultad para legislar en materia tributaria), así como los Decretos Legislativos N° 977 (norma marco para la dación de exoneraciones, incentivos y beneficios tributarios) y 978 (norma que dispuso la entrega a los gobiernos regionales y locales de la región selva y de la amazonía para la inversión en gasto social, del íntegro de los recursos tributarios cuya exoneración se dejaba sin efecto y que no habían beneficiado a la población), y previniendo las consecuencias de su resolución, el propio Tribunal decidió postergar sus efectos hasta que el Congreso vuelva a legislar las normas correspondientes que reemplacen las normas actuales.

casino y máquinas tragamonedas, por considerar que el impuesto era confiscatorio y, por tanto, contrario al artículo 74 de la Constitución.

Respecto de los efectos de su sentencia en el tiempo, el Tribunal reconoció que su pronunciamiento ocasionaba un vacío legal que debía ser suplido por una nueva normatividad tributaria, la cual se aplicaría a las situaciones acaecidas con anterioridad a la declaración de inconstitucional.<sup>24</sup> Es por ello que, con posterioridad a la referida STC, se dicta la Ley N° 27796, que redujo la tasa de 20% a 12% e incorporó la posibilidad de deducir gastos de mantenimiento para determinar la base imponible, disponiéndose expresamente que dicha ley regía desde la fecha de vigencia de la Ley N° 27153 declarada inconstitucional.<sup>25</sup>

Un criterio, en parte similar, fue establecido por el Tribunal Constitucional en sus sentencias N°s 0041-2004-AI/TC y 00053-2004-PI/TC/TC, en las que declaró inconstitucionales diversas ordenanzas expedidas por los gobiernos locales [municipalidad de San Isidro y Miraflores], que regularon los arbitrios y se dispuso la dación de una nueva ordenanza que, sujetándose a los parámetros de validez constitucional establecidos por el propio Tribunal Constitucional, regulara con efecto retroac-

---

<sup>24</sup> El Tribunal Constitucional en la propia STC N° 009-2001-AI/TC, señaló que las situaciones jurídicas y los efectos producidos por el régimen tributario que este fallo declara inconstitucional, se sujetarán a las reglas siguientes: (i) las deudas acumuladas en relación con la alícuota del 20% del llamado impuesto a la explotación, se reducirán al monto que, según la ley que cubra el vacío legal creado, resulte exigible, (ii) los montos pagados en aplicación de la mencionada alícuota que excedieren el monto que la nueva ley establezca, serán considerados como crédito tributario, y (iii) de concurrir, respecto del mismo contribuyente, deudas y créditos, ellos se compensarán entre sí, y de quedar un saldo será considerado como deuda acumulada o como crédito tributario, según el caso.

<sup>25</sup> Frente a la citada Ley N° 27796, aplicable a hechos acaecidos con anterioridad a su dación, como son los producidos antes de la declaración de inconstitucionalidad, el propio Tribunal Constitucional, mediante la STC 4227-2005-PA/TC, señaló que de modo alguno se había afectado el *"principio de no retroactividad de las normas en materia tributaria, dado que éste se basa en el entendido de la no afectación a una capacidad contributiva ya agotada, que no puede invocarse en estos casos, pues el fallo de este Colegiado no dispuso la exención de pago alguno, sino que, habiéndose producido el hecho gravado, el mismo debía recalcularse conforme a una nueva base imponible y alícuota justa, más beneficiosa para la recurrente, como efectivamente ha ocurrido"*.

tivo los criterios para determinar los arbitrios impagos y no prescritos. Sin embargo, estableció como regla vinculante, la improcedencia de las solicitudes de devolución por pagos indebidos cobrados en base a ordenanzas declaradas inconstitucionales, que se presentaran con posterioridad a la publicación de la sentencia de inconstitucionalidad.

El sustento de no otorgar retroactividad en las sentencias referidas a los arbitrios e impedir las devoluciones o compensaciones de lo recaudado, se basó en la consideración de *“que -dada la antigüedad de algunas normas impugnadas y la vigencia de sus efectos, situación que se agrava considerando que es una problemática que se reproduce a nivel nacional-, crearía un caos financiero y administrativo municipal en perjuicio de los propios contribuyentes, a quienes finalmente se busca garantizar. Las cuantiosas devoluciones que habilitaría un fallo con efectos retroactivos harían inviable la propia continuidad y mantenimiento de los servicios que hoy en día deben suministrar los municipios, y con ello, la propia gestión municipal. Éste, a nuestro juicio, es el argumento central que impide a este Tribunal hacer uso de su facultad excepcional de declarar la inconstitucionalidad con efecto retroactivo”*.

El efecto vinculante de las sentencias del Tribunal Constitucional, sea que contengan un precedente o doctrina o jurisprudencia constitucional, conforme con lo previsto en los Artículos VI y VII del Código Procesal Constitucional,<sup>26</sup> determina que los jueces no se puedan alejar de la interpretación efectuada por el Tribunal Constitucional.

En efecto, el Tribunal Constitucional en la STC N° 006-2006-PC/TC (FJ

---

<sup>26</sup> Artículo VI.- Control Difuso e Interpretación Constitucional. *“(…) Los Jueces no pueden dejar de aplicar una norma cuya constitucionalidad haya sido confirmada en un proceso de inconstitucionalidad o en un proceso de acción popular. Los Jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional”*.

Artículo VII.- Precedente. *“Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo. Cuando el Tribunal Constitucional resuelva apartándose del precedente, debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta del precedente”*.

69) ha señalado que *“el Código Procesal Constitucional ha reconocido la potestad jurisdiccional de este Tribunal para establecer doctrina jurisprudencial (artículo VI del Título Preliminar) y para fijar precedentes vinculantes con efectos normativos (artículo VII del Título Preliminar); los que, en tanto se integran en el sistema de fuentes de nuestro sistema jurídico, constituyen parámetros de validez y legitimidad constitucionales de las sentencias y resoluciones que dicten los demás órganos jurisdiccionales. Por ello es que una sentencia dictada dentro de un proceso judicial ordinario o un proceso constitucional, aun cuando se pronuncie sobre el fondo, pero desconociendo la interpretación del Tribunal Constitucional o sus precedentes vinculantes, no puede generar, constitucionalmente, cosa juzgada”*.

En tal sentido, si el Tribunal Constitucional declara inconstitucional una norma y, sin embargo, por consideraciones del entorno económico, jurídico y político, como lo ha señalado el propio Tribunal, no le reconoce efectos retroactivos a su declaración de inconstitucionalidad, en nuestra opinión ello valida la aplicación de la norma inconstitucional y, conforme al efecto vinculante que tienen las sentencias del citado Tribunal, el juez no podría tener una valoración distinta y estimar que el contribuyente no tiene el deber jurídico de soportar el pago de los tributos ordenados por la norma inconstitucional y, por tanto, no cabría que disponga ninguna indemnización, ni tampoco la restitución de los tributos pagados al amparo de la referida norma inconstitucional. El juez no puede tener una interpretación distinta a la valoración del Tribunal Constitucional.

Distinto es el caso de la declaración de inconstitucionalidad proveniente del control difuso que a pedido de parte efectúe el Tribunal Fiscal, pues, como lo hemos señalado anteriormente, tal atribución se ejerce a partir de un precedente constitucional, basado en el principio de la supremacía de la Constitución, sin que el marco legal se haya adecuado para que dicha instancia pueda modular los efectos de sus resoluciones en el tiempo. Sus resoluciones, que son actos administrativos declarativos de derechos, tienen efectos retroactivos.

Por tanto, cuando el Tribunal Fiscal ejerza el control difuso a pedido de

parte mediante un precedente administrativo, con alcance general para la administración y con efectos retroactivos,<sup>27</sup> la consecuencia inmediata que ello generaría sería que la norma inconstitucional no surta efecto, tal como lo prevé el último párrafo del citado artículo 74 de la Constitución, y, en consecuencia, los pagos efectuados al amparo de dicha norma devendrían en indebidos, aún cuando existieran liquidaciones firmes en sede administrativa.<sup>28</sup> Es más, el plazo de prescripción para solicitar la devolución de tales pagos, conforme al criterio vertido por el Poder Judicial en la sentencia 681-2008 emitida por la Corte Suprema de la República el 12.06.2008,<sup>29</sup> se debería computar a partir

---

<sup>27</sup> Nótese que diferente es el caso del control difuso de oficio, el que procede que sea ejercido por el Tribunal Fiscal cuando el Tribunal Constitucional hubiera sentado un precedente vinculante con relación a la declaración de inconstitucionalidad de una norma o dicha declaración provenga de la doctrina o jurisprudencia constitucional. En tal supuesto, el Tribunal Fiscal se limitará a aplicar el criterio del Tribunal Constitucional, incluida la decisión que hubiera asumido respecto de la modulación de los efectos de su sentencia en el tiempo, no siendo necesario que emita ningún precedente administrativo de alcance general, debiendo limitarse a aplicar el criterio del Tribunal Constitucional al caso concreto.

<sup>28</sup> Con posterioridad a la entrega del presente trabajo (junio, 2009), el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 5948-7-2009, publicada en el diario oficial El Peruano el 05.07.2009 y que constituye un precedente administrativo de observancia obligatoria, para los contribuyentes y la Administración Tributaria, resolvió que la Ordenanza 887 (norma con rango de ley) que contiene el marco legal para la determinación de los arbitrios de limpieza pública, parques y jardines públicos y serenazgo correspondientes al año 2006, no cumple con explicar el costo de los servicios, lo que constituye un requisito de validez conforme al precedente vinculante establecido por el Tribunal Constitucional para otras normas de rango y competencia similar (ordenanzas emitidas por los gobiernos locales en ejercicio de su potestad tributaria). La citada Resolución N° 5948-7-2009, no contiene pronunciamiento alguno respecto de sus efectos en el tiempo, lo que en nuestra opinión se ajuste a ley, toda vez que el Tribunal Fiscal, a diferencia del Tribunal Constitucional, no tiene la atribución legal de modular los efectos de sus resoluciones (actos administrativos) en el tiempo.

<sup>29</sup> En dicha sentencia se señala que el plazo de prescripción para pedir la devolución por pagos que devienen en indebido a partir del precedente administrativo del Tribunal Fiscal, se debe computar a partir de la publicación de dicho precedente (Resolución N° 523-4-97, que determinó que la naturaleza jurídica de la Contribución al FONAVI correspondía a un impuesto y, en consecuencia, las universidades no estaban afectas a su pago, pues, gozan de inmunidad impositiva consagrada a nivel constitucional).

de la publicación de la resolución del Tribunal Fiscal que declare la inconstitucionalidad de la norma.

De presentarse la situación descrita en el párrafo anterior, el contribuyente obtendría la restitución del tributo pagado y los intereses correspondientes, lo que, en nuestra opinión, eliminaría casi toda probabilidad de que recurra a la instancia judicial para solicitar que se ordene al Estado que le indemnice el daño procurado por la dación de una norma inconstitucional, no sólo porque ello le aliviaría el seguir un proceso judicial en el cual tenga que probar el daño y su nexo causal y al final del mismo afrontar la inexistencia de una tutela judicial efectiva (el Estado se resiste al cumplimiento de las sentencias que ordenan pagar sumas de dinero), sino que evitaría asumir el riesgo de que el juez, al tener que pronunciarse sobre la indemnización, tuviera una opinión distinta al Tribunal Fiscal, pues, la declaración de inconstitucional en sede administrativa no es vinculante en sede judicial.

### ***2.1.2. Responsabilidad patrimonial del Estado por la dación de normas que producen ambigüedad en el ordenamiento jurídico***

De otra parte, adicionalmente a la declaración de inconstitucionalidad de las normas, hemos referido que el Estado legislador también puede incurrir en otras faltas al ejercer su función legislativa en materia tributaria, tales como, la dación de normas con absoluta falta de claridad en su texto, lo que muchas veces es reconocido expresamente mediante la expedición de normas interpretativas o, de ser el caso, la demora en la dación de normas reglamentarias que son necesarias para desarrollar los alcances de la ley y hacer viable su aplicación.

La falta de claridad o, dicho en otros términos, la obscuridad e imprecisión de la norma determina que ésta sea pausable de diversos significados e interpretaciones, generándose así una duda razonable respecto del sentido y alcance en que debe ser interpretada. En estos casos, corresponde que el legislador opte por emitir normas interpretativas<sup>30</sup> que,

---

<sup>30</sup> El artículo 102, numeral 1, de la Constitución Política de 1993, ha establecido como atribución del Congreso "*Dar leyes y resoluciones legislativas, así como interpretar, modificar o derogar las existentes*", por lo que corresponde a este poder del Estado interpretar una norma anterior mediante una norma nueva.

como señala el Tribunal Constitucional en la STC 0002-2006-PI/TC, son *“aquellas que declaran o fijan el sentido de una norma dictada con anterioridad y se reconocen porque, al promulgarlas el Legislador, generalmente, utiliza palabras como “interpretese”, “aclárese” o “precísese”, siendo su objetivo “eliminar la ambigüedad que produce una determinada norma en el ordenamiento jurídico”*.

Similar ambigüedad se produce cuando encontrándose en vigencia una ley, por demora atribuible al reglamentador, no se dicta la norma reglamentaria que la desarrolle y complemente (reglamentos ejecutivos),<sup>31</sup> motivando ello que el contribuyente afronte una duda razonable respecto de la interpretación de la ley, la cual, muchas veces, se debe cumplir con anterioridad a la dación de la norma reglamentaria. Ello es así, sin perjuicio de que se recurra al proceso constitucional de cumplimiento demandando que el juez obligue a la administración a que cumpla con el mandato de la ley que dispone que se dicte el reglamento (Código Procesal Constitucional, artículo 66).

Debe tenerse en cuenta que la situación de obscuridad o ambigüedad de las normas legales, es de absoluta responsabilidad del Estado, quien tiene la obligación de emitir normas claras y reglamentarlas en forma oportuna, lo que permitirá a sus destinatarios predecir las consecuencias jurídicas de sus actos. Si ello no ocurre, la falta de claridad sobre el sentido de las normas, autoriza a que éstas sean interpretadas en el

---

<sup>31</sup> El Tribunal Constitucional en su STC N° 1907-2003-AA/TC (FJ 19), señala que *“la fuerza normativa de la que está investida la Administración se manifiesta, por antonomasia, en el ejercicio de su potestad reglamentaria. El reglamento es la norma que, subordinada directamente a las leyes e indirectamente a la Constitución, puede, de un lado, desarrollar la ley, sin transgredirla ni desnaturalizarla, y, de otro, hacer operativo el servicio que la Administración brinda a la comunidad. Los primeros son los llamados reglamentos secundum legem, de ejecución o reglamentos ejecutivos de las leyes, los cuales están llamados a complementar y desarrollar la ley que los justifica y a la que se deben [...]. Los segundos son los denominados reglamentos extra legem, independientes, organizativos o normativos, los que se encuentran destinados a reafirmar, mediante la autodisposición, la autonomía e independencia que la ley o la propia Constitución asignan a determinados entes de la Administración o, incluso, a normar dentro los alcances que el ordenamiento legal les concede, pero sin que ello suponga desarrollar directamente una ley”*.

sentido menos restrictivo para los derechos y la libertad de tales destinatarios [principio favor libertatis].

Pues bien, en materia tributaria, cuando la existencia de una duda razonable en la interpretación de una norma legal [oscura o ambigua], sea lo que determine el incumplimiento en el pago de tributos y demás obligaciones de carácter formal, nuestro Código Tributario, en su artículo 170, numeral 1,<sup>32</sup> ha previsto dicha situación como causal eximente del pago de intereses moratorios y sanciones.

Tal dispensa de pago de intereses y sanciones constituye, innegablemente, una medida que minimiza el perjuicio causado en el contribuyente como consecuencia de una falta en el ejercicio de la función legislativa por parte del Estado. Sin embargo, dicha dispensa no siempre es implementada por el legislador en la norma aclaratoria o reglamentaria, por lo que tiene que ser invocada ante las instancias resolutorias en sede administrativa y judicial. En la práctica, ante dicha invocación, la dispensa de pago de intereses y sanciones es aceptada muchas veces por el Tribunal Fiscal [mediante precedentes administrativos] y rechazada en su totalidad por la Administración Tributaria del gobierno nacional, la que exige que ello sea previamente establecido a nivel normativo. Lo expuesto determina que el contribuyente, al que se le denegó tal dispensa, tenga que recurrir a la instancia judicial para hacer valer sus derechos, siendo su pretensión principal el no pago de intereses y sanciones, supuesto en el cual desconocemos si ha procedido la obtención de una indemnización como pretensión adicional.

---

<sup>32</sup> El numeral 1 del artículo 170 de dicho Código dispone que no procede la aplicación de intereses y sanciones cuando *"1. Como producto de la interpretación equivocada de una norma, no se hubiese pagado monto alguno de la deuda tributaria relacionada con dicha interpretación hasta la aclaración de la misma, y siempre que la norma aclaratoria señale expresamente que es de aplicación el presente numeral. A tal efecto, la aclaración podrá realizarse mediante Ley o norma con rango similar, Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas, Resolución de Superintendencia o norma con rango similar o Resolución del Tribunal Fiscal a que se refiere el artículo 154"*.

### **2.1.3. Inexistencia de pronunciamientos sobre responsabilidad patrimonial del Estado legislador en materia tributaria**

Conforme con lo señalado, no hay precedentes judiciales que se pronuncien sobre la responsabilidad del Estado en materia tributaria por las faltas incurridas en el ejercicio de su función legislativa, debiendo advertirse que en nuestro país el tema de la responsabilidad del Estado legislador es un tema respecto del cual aún no se ha tomado conciencia, estando pendiente de ser desarrollado, a nivel doctrinario, legislativo y jurisprudencial.

A nivel comunitario, es de precisar que los países miembros de la Comunidad Andina, Colombia, Ecuador, Bolivia y Perú, se encuentran obligados a acatar las normas del ordenamiento jurídico comunitario<sup>33</sup> en virtud de lo pactado en el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, siendo que su incumplimiento, que puede evidenciarse mediante un acto legislativo, cabe ser denunciado ante la Secretaría General y el Tribunal de Justicia, instancias que pueden autorizar a los demás países a la aplicación de sanciones contra el país incumplidor. La jurisprudencia de dicho Tribunal no ha fijado a la fecha monto indemnizatorio alguno a cargo de nuestro país,<sup>34</sup> y tampoco se

---

<sup>33</sup> Fundamentalmente las Decisiones de la Comisión y el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores; y las Resoluciones de la Secretaría General.

<sup>34</sup> Se ha limitado a seguir las pautas generales del segundo párrafo del artículo 27 del Tratado de Creación del Tribunal, no habiendo aplicado hasta el día de hoy aquellas "otras medidas" a que se refiere el párrafo tercero del referido artículo 27. Dicho artículo establece: "*Artículo 27.- Si la sentencia del Tribunal fuere de incumplimiento, el País Miembro cuya conducta haya sido objeto de la misma, quedará obligado a adoptar las medidas necesarias para su cumplimiento en un plazo no mayor de noventa días siguientes a su notificación. Si dicho País Miembro no cumpliere la obligación señalada en el párrafo precedente, el Tribunal, sumariamente y previa opinión de la Secretaría General, determinará los límites dentro de los cuales el país reclamante o cualquier otro País Miembro podrá restringir o suspender, total o parcialmente, las ventajas del Acuerdo de Cartagena que benefician al País Miembro remiso. En todo caso, el Tribunal podrá ordenar la adopción de otras medidas si la restricción o suspensión de las ventajas del Acuerdo de Cartagena agravare la situación que se busca solucionar o no fuere eficaz en tal sentido. El Estatuto del Tribunal precisará las condiciones y límites del ejercicio de esta atribución. El Tribunal, a través de la Secretaría General, comunicará su determinación a los Países Miembros.*"

tiene evidencia de una demanda planteada ante jueces nacionales exigiendo indemnización por algún incumplimiento dictaminado por el referido Tribunal de Justicia.<sup>35</sup>

Finalmente, cabe señalar que respecto de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, no contamos aún con ningún precedente de responsabilidad patrimonial del Estado que se derive del ejercicio de su función legislativa en materia tributaria.

## **2.2. Responsabilidad patrimonial del Estado con relación a su función administrativa y las causas que con relación a dicha función pueden provocar daños a los contribuyentes.**

### ***2.2.1. Responsabilidad patrimonial del Estado con relación a su función administrativa en materia tributaria***

La función administrativa del Estado, incluida la que ejerce en materia tributaria, se encuentra sujeta a la Constitución, la ley y el derecho, tal como lo prevé el numeral 1.1 del Artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que recoge el principio de legalidad como rector del procedimiento administrativo. Así, conforme a dicho principio *“las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que fueron conferidas”*.

La sujeción de la administración a la ley y el derecho, es un principio general de todo Estado de derecho que, como bien señala Gamba Vallega,<sup>36</sup> determina que toda la actuación de la administración esté vinculada no sólo a las normas positivas, sino también al derecho, término este último que incluye, además de aquellas, a los principios del dere-

---

<sup>35</sup> El artículo 30 del Tratado del Tribunal, establece que *“La sentencia de incumplimiento dictada por el Tribunal, en los casos previstos en el Artículo 25, constituirá título legal y suficiente para que el particular pueda solicitar al juez nacional la indemnización de daños y perjuicios que correspondiere”*.

<sup>36</sup> GAMBVA VALEGA, César M. *Acerca del ejercicio y control de las potestades administrativas*. VIII Jornadas Nacionales de Tributación organizadas por la Asociación Fiscal Internacional, Grupo Peruano, pp. 5-7.

cho. Toda actuación administrativa requiere una norma que la habilite, aún cuando se trate de una potestad discrecional, siendo el Código Tributario la norma que habilita el ejercicio de la facultad de recaudación, la facultad discrecional de fiscalización, la facultad de determinación de la obligación tributaria y la facultad discrecional en materia sancionadora, así como las atribuciones de las instancias administrativas que tienen a su cargo la resolución de controversias en materia tributaria.

La responsabilidad del Estado por su función administrativa en materia tributaria, se encuentra regulada en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que norma la responsabilidad patrimonial de la administración pública y cuyos alcances han sido expuestos en el acápite 1.4 del presente trabajo. Dicha regulación no prevé un enunciado taxativo de tipos normativos que generen responsabilidad.

En efecto, conforme con la regulación contenida en la citada Ley, procederá la atribución de responsabilidad al Estado, siempre que exista un daño que sea consecuencia directa o inmediata de un acto de la administración -entiéndase de la administración tributaria- o de un servicio público prestado por aquélla, independientemente de que dicho daño sea consecuencia de un acto lícito o ilícito, pues, el daño antijurídico que es susceptible de ser indemnizado es aquél que el particular no está jurídicamente obligado a soportar, valoración que corresponderá ser efectuada en sede judicial, en cada caso en concreto.

Debido a que el ejercicio de la función administrativa en materia tributaria por parte del Estado, cubre todas las actuaciones de la administración tributaria que son posibles de ser realizadas conforme con las facultades otorgadas a la administración tributaria [facultad de recaudación, de fiscalización y determinación de la obligación tributaria, y la facultad sancionadora], resulta que las causas susceptibles de ocasionar un daño en el administrado [deudor tributario o terceros] podrían ser innumerables, mas aún si dentro de ellas cabe incluir las actuaciones lícitas e ilícitas. Por tanto, lo relevante para efectos de determinar la procedencia de la responsabilidad del Estado, es determinar la antijuridicidad del daño.

### ***2.2.2. Antijuridicidad del daño***

En cuanto a la antijuridicidad del daño, es pertinente citar el enfoque

que, partiendo de la antijuridicidad en materia penal, realiza Ruiz Rosas<sup>37</sup> desde dos puntos de vista, el primero, del órgano público hacia el particular y, el segundo, del particular hacia el órgano público. En el primer caso, el daño para que sea antijurídico deberá haberse provocado por una facultad ejercida al margen de la legalidad, y en el segundo caso, el daño se desliga por completo de la actuación del órgano público, no siendo relevante determinar si se ajustó o no a derecho, pues, lo que importa es determinar si el sujeto que sufre el daño tenía el deber jurídico de soportarlo. Este segundo enfoque, conforme lo hemos señalado, es el que se encuentra recogido en nuestra legislación como fundamento de atribución de responsabilidad del Estado.

Por tanto, surge la interrogante de ¿cuándo el daño es antijurídico? o, dicho en otros términos ¿cuándo el administrado no tiene el deber jurídico de soportarlo? Dicha pregunta, en nuestra opinión, puede ser fácilmente contestada cuando estemos frente a un acto ilícito que cause un daño, pues, en tal caso, no tenemos duda de que no se tiene el deber de soportar un daño proveniente de un acto ilícito.

Sin embargo, la pregunta formulada no brindará una respuesta necesariamente pacífica cuando el daño provenga de un acto lícito. En tal supuesto, consideramos pertinente buscar la respuesta en los principios del derecho, que por ser consustanciales al Estado de derecho cuentan con reconocimiento constitucional, tales como, la razonabilidad, interdicción de la arbitrariedad, igualdad, seguridad jurídica, entre otros, pues, a ellos se encuentra vinculada toda la actuación de la administración, tal como lo prevé expresamente el numeral 1.1 del Artículo IV de la citada Ley del Procedimiento Administrativo General.

En este punto cobra relevancia lo señalado por Gamba Valega,<sup>38</sup> en el sentido de que la vinculación de la actuación de la Administración al derecho será efectiva en la medida que los órganos de control de la Administración [administrativos o jurisdiccionales] puedan fiscalizar en términos jurídicos [control de juridicidad] todas las actuaciones administrativas sin excepción, cada vez que una persona solicite tutela

---

<sup>37</sup> RUIZ ROSAS, Andrea Paola. Op. cit.; pp. 70-71.

<sup>38</sup> GAMBA VALEGA, César M. Op. cit.; pp. 8-9.

efectiva de sus derechos e intereses legítimos. Dicho control jurídico, según el citado autor, consistirá en la verificación de si la actuación administrativa se ajusta o no al marco trazado por el ordenamiento en su conjunto (cuya mayor o menor densidad dependerá de los parámetros que fije el ordenamiento), incluyendo dentro de éste, a las normas positivas, los valores del ordenamiento, los derechos fundamentales y los principios del Derecho. Así, dentro de las técnicas de control de las actuaciones administrativas, se refiere al "control de las potestades fundada en los principios del derecho", mediante la cual es posible controlar el núcleo mismo de las decisiones administrativas, ante la ausencia de parámetros normativos.

Por su parte, Cassagne<sup>39</sup> señala que no toda la responsabilidad extracontractual tiene idéntica naturaleza y régimen jurídico, debiendo distinguirse los supuestos en que la actuación del Estado sea ilegítima, de aquellos otros casos en que se trate de actuaciones legítimas. Agrega dicho autor, que el concepto de ilegitimidad, que comprende tanto la ilegalidad objetiva como la irrazonabilidad o injusticia, no lleva como presupuesto la noción de culpa, sino la de cumplimiento irregular de la función administrativa. Nos encontramos nuevamente en el dilema que tendrá que afrontar el juez, en el sentido de determinar cuándo es que el administrado no tiene el deber jurídico de soportar el daño proveniente de una actuación que en principio es lícita pero que en esencia es irrazonable.

Pues bien, sin pretender agotar la casuística y dado que la gama de actos de la administración tributaria puede ser inacabable, nos referiremos a algunas actuaciones cuya realización, aún cuando aisladamente no vulnere un aspecto reglado por el Código Tributario, puede ocasionar, en nuestra opinión, un daño antijurídico, en la medida de que no exista un título jurídico que justifique la razonabilidad de la carga impuesta sobre el deudor tributario en forma discriminatoria.

Así tenemos, por ejemplo, el caso de un procedimiento de fiscalización, en que no obstante se observen los plazos de ley [que de por sí son

---

<sup>39</sup> CASSAGNE, Juan Carlos. *Derecho Administrativo I*, Abeledo Perrot, Buenos Aires, 7ma. Edición, p. 486.

laxos], no se brinde al contribuyente la posibilidad de conocer las observaciones del auditor fiscal y efectuar sus descargos [por ser una atribución facultativa del auditor fiscal], o no se requiera la información que podría permitir determinar la verdad material, aún cuando se tenga la atribución para ello, o no se meritúen las pruebas presentada entre el último pedido de información y la notificación de la resolución de determinación, tal como lo prevé expresamente la ley, o no se acepte la presentación de una declaración rectificatoria aún cuando el aspecto de la determinación que se rectifica no haya sido materia de revisión por parte del auditor fiscal, en mérito a que la norma legal no contiene tal distinción, y a pesar de ello, luego de notificada e impugnada la resolución de determinación original, se efectúe una determinación suplementaria y se reabra nuevamente el período fiscalizado, en mérito a la documentación obtenida por un cruce de información y que no fue considerada en la fiscalización inicial por causa imputable a la auditor fiscal.

Todo ello, con el consiguiente efecto de tornar en imprescriptible la acción de la administración y obligar al contribuyente a que, no obstante existir una clara vulneración al principio del debido proceso, tenga que mantener financieramente una contingencia tributaria por un plazo que, con seguridad, excederá el señalado por ley para la resolución de la controversia en sede administrativa, y, de ser el caso, asumir el costo de la fianza o pagar la deuda tributaria para poder acceder a que se meritúen las pruebas no requeridas expresamente, así como los gastos que demande la tramitación de los procedimientos administrativos que le permitan ejercer su derecho de defensa.

En nuestro país, situaciones similares a la expuesta se agudizan en la práctica, toda vez que el Código Tributario contiene varias disposiciones que privilegian el interés de la administración tributaria frente a los derechos y garantías de los contribuyentes. Las últimas reformas legislativas de la normatividad del Código Tributario, han sido diseñadas en función de las necesidades del órgano administrador de los tributos del gobierno nacional.

Es de resaltar, que adicionalmente a la antijuridicidad del daño, el administrado que tenga como pretensión la indemnización del daño causado, tendría que acreditar que: (i) el daño es efectivo, que tiene una existencia real, lo que se manifestará en una disminución concreta del patrimonio o

su bienestar [daños extrapatrimoniales],<sup>40</sup> (ii) que el daño es valuable económicamente, lo que se exige así el daño sea extrapatrimonial, pues, la Ley de Procedimiento Administrativo General también prevé la indemnización del daño a la persona y el daño moral, y (iii) el daño sea individualizado con relación a un administrado o grupo de ellos.

Finalmente, también se deberá acreditar el nexo causal entre la actuación del Estado y el daño causado, procediendo la indemnización a criterio del juez siempre que no se presente ninguna de las causales eximentes de responsabilidad que prevé el artículo 238.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General [fuerza mayor, caso fortuito, hecho determinante del administrado o terceros, entre otros].

### ***2.2.3. Pronunciamientos sobre la responsabilidad patrimonial del Estado por su función administrativa en materia tributaria***

En este punto, reiteramos lo señalado para el caso de la responsabilidad del Estado en su función de legislador, en el sentido de que no tenemos evidencia de ningún fallo judicial que se haya emitido en nuestro país en que, al amparo de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, vigente a partir del 11 de octubre del 2001, se haya atribuido responsabilidad al Estado por los daños causados al ejercer su función administrativa en materia tributaria.

Sin embargo, es relevante señalar que a nivel del Tribunal Arbitral, conforme a las reglas del Centro Internacional de Arreglos de Diferencias Relativas a las Inversiones (CIADI), sí existe un precedente de atribución de responsabilidad al Estado en su función administrativa en materia tributaria. En efecto, mediante el laudo que puso fin a la controversia planteada por una empresa no domiciliada contra el Estado peruano, se resolvió que el Perú era responsable ante dicha empresa por haber modificado una interpretación estable del convenio de estabilidad jurídica, al haberle efectuado una acotación tributaria por revaluación de activos basada en una interpretación distinta, y ordenó el pago de la indemnización correspondiente.

---

<sup>40</sup> RUIZ ROSAS, Andrea Paola. Op. cit.; p. 73.

#### ***2.2.4. Mecanismos legislativos que aminoran el perjuicio que pudieran causar determinadas actuaciones de la administración tributaria***

Sin perjuicio de la responsabilidad que el Estado debiera asumir por su función administrativa en materia tributaria, cabe señalar que el Código Tributario prevé diversos mecanismos que, en nuestra opinión, pueden minimizar el daño que determinados actos de la administración pudieran procurar.

Tal es el caso, por ejemplo, de la dispensa de intereses y sanciones que prevé el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario cuando la Administración haya tenido dualidad de criterio en la aplicación de una norma y sólo respecto de los hechos producidos mientras el criterio anterior estuvo vigente. En la práctica no es poco común que la Administración incurra en dicha dualidad, especialmente cuando la empresa es sometida a revisión fiscal por el mismo tributo y operaciones gravadas pero en períodos tributarios distintos y dicha revisión es efectuada, a su vez, por distintos auditores que tienen diferente apreciación sobre los hechos y el derecho, aún cuando estos últimos sean los mismos.

Dispensa similar se aplica al amparo del numeral 1 del citado artículo 170, cuando el Tribunal Fiscal, que es la segunda y última instancia administrativa que resuelve controversias en materia tributaria, incurre en dualidad de criterio o cuando modifica su interpretación acerca del sentido y alcance de las normas.

Asimismo, en cuanto a la demora en que incurra la Administración para la resolución de los recursos de reclamación [recurso impugnativo en primera instancia contra los actos de determinación de deuda tributaria], el artículo 33 del citado Código Tributario ha previsto la suspensión del cobro de intereses moratorios por el plazo que exceda al señalado en la ley para la emisión de la resolución correspondiente. Así, una vez vencido el plazo legal, el contribuyente no se perjudicará por una demora atribuible a la Administración, siendo lamentable que dicha medida no se haya implementado en caso se incumpla con resolver el recurso de apelación en sede administrativa, pues, el Tribunal Fiscal, que es la instancia que resuelve tales apelaciones, afronta una carga procesal que hace que en la actualidad resuelva expedientes in-

gresados con una antigüedad de cinco años.

Con relación a la demora en la resolución de las solicitudes de devolución y recursos de reclamación, cabe señalar que, ante las quejas presentadas por los contribuyentes, el Tribunal Fiscal ha señalado que ello no constituye una infracción al Código, pues, el contribuyente frente a dicha demora puede dar por denegada su solicitud o recurso y acudir a la instancia administrativa siguiente.

También cabe resaltar, la incorporación de una previsión legal en el artículo 32 del Código Tributario, que tuvo por finalidad paliar en forma parcial el perjuicio causado por la actuación de una entidad bancaria, cuyos servicios fueron contratados para efectos de la recaudación de los tributos. En efecto, en el citado dispositivo se prevé la dispensa en el pago de intereses moratorios cuando los cheques bancarios, a través de los cuales se hubiera pretendido cancelar las deudas tributarias, no se hubieran hecho efectivos por causas no imputables al deudor tributario o al tercero que cumpla la obligación por aquél.

Dicha previsión legal, evidencia que para el Estado los daños cometidos por entidades bancarias, contratadas por el propio Estado para ejercer su facultad de recaudación, no le son atribuibles, supuesto que en la actualidad es acorde con la Ley del Procedimiento Administrativo General.<sup>41</sup>

### ***2.2.5. Derecho de repetición contra funcionario***

La Constitución Política de 1993, en su artículo 45, señala que el poder emana del pueblo y *“quienes lo ejercen lo hacen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen”* y, por su parte, el artículo 86 del Código Tributario establece que los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas tributarias de la materia.

---

<sup>41</sup> El artículo 238.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General señala que *“(...) las entidades son patrimonialmente responsables frente a los administrados por los daños directos e inmediatos causados por los actos de la administración o los servicios públicos directamente prestados por aquéllas”*.

La Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, que es de aplicación supletoria en materia tributaria, tipifica las faltas administrativas y establece las sanciones aplicables a las autoridades y personal al servicio de las entidades administrativas, y en su artículo 243 dispone que las consecuencias civiles, administrativas o penales de la responsabilidad de las autoridades, son independientes y se exigen de acuerdo a lo previsto en su respectiva legislación.

Pues bien, en caso el Estado indemnice al administrado por los daños causados por su función administrativa, el artículo 238.6 de la citada Ley, prevé el derecho a repetición contra el personal que cometió la falta o, de ser el caso, la procedencia de acordar con dicho personal el reembolso de la indemnización.

En efecto, dicho dispositivo establece que *“cuando la entidad indemnice a los administrados, podrá repetir judicialmente de autoridades y demás personal a su servicio la responsabilidad en que hubieran incurrido, tomando en cuenta la existencia o no de intencionalidad, la responsabilidad profesional del personal involucrado y su relación con la producción del perjuicio. Sin embargo, la entidad podrá acordar con el responsable el reembolso de lo indemnizado, aprobando dicho acuerdo mediante resolución”*.

### **2.3. Responsabilidad patrimonial del Estado con relación a su función jurisdiccional y las causas que con relación a dicha función pueden provocar daños a los contribuyentes.**

La responsabilidad patrimonial del Estado con relación a su función jurisdiccional se encuentra delimitada a los supuestos expresamente señalados en la ley,<sup>42</sup> siendo el juez quien responde civilmente y el Estado, conjuntamente con éste, en forma solidaria, cuando en ejercicio de la función jurisdiccional se cause un daño a las partes o a terceros.

---

<sup>42</sup> La Ley Orgánica del Poder Judicial, en su artículo 200 establece que *“los miembros del Poder Judicial son responsables civilmente por los daños y perjuicios que causan, con arreglo a las leyes de la materia. Son igualmente responsables por los delitos que cometan en el ejercicio de sus funciones. Las acciones derivadas de estas responsabilidades se rigen por las normas respectivas”*.

Dicha Ley es el Código Procesal Civil, promulgado mediante Decreto Legislativo N° 768 del 04.03.92, que regula la responsabilidad civil del juez y, a su vez, el proceso que para tal efecto se debe seguir en sede judicial.

Para efecto de atribuir dicha responsabilidad, el artículo 509 de dicho Código exige que el juez haya actuado con dolo o culpa inexcusable, supuestos que el propio artículo restringe a los siguientes casos: (i) la conducta es dolosa si el juez incurre en falsedad o fraude, o si deniega justicia al rehusar u omitir un acto o realizar otro por influencia, (ii) incurre en culpa inexcusable, cuando comete un grave error de derecho, hace interpretación insustentable de la ley o causa indefensión al no analizar los hechos probados por el afectado.<sup>43</sup>

Los supuestos de responsabilidad civil de los jueces están referidos a su actuación en el juzgamiento, siendo algunos de ellos sumamente difíciles de delimitar como es el caso de la interpretación insustentable de la ley o el error de derecho, e incluso la denegación de justicia que también puede presentarse por la demora en la resolución y que sólo debería conllevar responsabilidad en caso se pruebe una actuación maliciosa. En todo caso, la responsabilidad civil del juez sólo tiene efectos patrimoniales, pues, por disposición expresa del artículo 517 del citado Código Procesal, ella no afectará la validez de la resolución que produjo el agravio, teniendo el Estado una responsabilidad indirecta, pues, sólo podrá ser demandado conjuntamente con el juez para que responda solidariamente por los daños y perjuicios ocasionados en el justiciable.

En términos prácticos, cabe citar a Arrarte Arisbanabarreta,<sup>44</sup> quien

---

<sup>43</sup> A su vez, el artículo 510 del citado Código contiene una presunción de dolo o culpa inexcusable, que al no ser absoluta sólo revierte la carga de la prueba, en virtud de la cual se presume que el juez actuó con dolo o culpa inexcusable cuando: (i) la resolución contraría su propio criterio sustentado anteriormente en causa similar, salvo que motive los fundamentos del cambio, o (ii) resuelve en discrepancia con la opinión del Ministerio Público o en discordia, según sea el caso, en temas sobre los que existe jurisprudencia obligatoria o uniforme, o en base a fundamentos insostenibles.

<sup>44</sup> ARRARTE ARISBANABARRETA, Ana María. *Aspectos Procesales de la Responsabilidad Civil de los Jueces*. Revista ADVOCATUS, Lima - Perú, pp. 112-113.

afirma categóricamente que la opción legislativa contenida con el referido Código Procesal, no ha generado en los justiciables el sentimiento de que tienen en este mecanismo una vía eficiente para la reparación de daños, pues, en lo que va de la vigencia del Código Procesal Civil, son escasas las demandas de indemnización por responsabilidad civil, y de ellas casi inexistentes las que se han sido amparadas, produciendo un resarcimiento efectivo.

En materia tributaria, dicho mecanismo es inexistente, no sólo por la afirmación referida en el párrafo anterior, sino que en nuestro país las controversias tributarias se resuelven en su mayoría en sede administrativa, a nivel de un tribunal administrativo especializado, como es el Tribunal Fiscal, cuya actuación ha garantizado la existencia de decisiones técnicas y ha uniformizado la interpretación de las normas tributarias, lo que ha desalentado la litigiosidad ante el Poder Judicial.

### **3. LA TUTELA JURISDICCIONAL**

#### **3.1. Por los daños producidos por el Estado por su función administrativa**

La Constitución Política de 1993, en su artículo 139, numeral 3, reconoce el derecho a la tutela jurisdiccional y, con relación a la función administrativa del Estado, cabe señalar que en su artículo 148 establece que las resoluciones administrativas que causen estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso administrativa.

De acuerdo con dicho marco constitucional, mediante la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, Ley N° 27584, se regula la acción contencioso administrativa que se denomina "proceso contencioso administrativo", cuya finalidad, tal como lo señala el artículo 1 de la citada Ley, es el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la Administración Pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

Las pretensiones que pueden plantearse en el proceso contencioso administrativo son las siguientes: (1) la declaración de nulidad, total o parcial o ineficacia de actos administrativos, (2) el reconocimiento o restablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado y la

adopción de las medidas o actos necesarios para tales fines, (3) la declaración de contraria a derecho y el cese de una actuación material que no se sustente en acto administrativo, (4) se ordene a la administración pública la realización de una determinada actuación a la que se encuentre obligada por mandato de la ley o en virtud de un acto administrativo firme, y (5) la indemnización por el daño causado con alguna actuación impugnada, conforme al artículo 238 de la Ley N° 27444, siempre y cuando se plantee acumulativamente a alguna de las pretensiones anteriores.

La pretensión referida en el citado numeral 5, corresponde a la responsabilidad patrimonial del Estado regulada en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, y que conforme hemos señalado resulta aplicable en materia tributaria. En tal sentido, la acción de reparación por daños causados por el Estado en materia tributaria, no tiene caracteres autónomos con relación a la responsabilidad extracontractual del Estado por su función administrativa.

Pues bien, dicha pretensión se caracteriza por lo siguiente: (i) es una pretensión condicionada, pues, requiere que el juez previamente analice la actuación impugnada y, según ello, se pronuncie sobre la indemnización solicitada,<sup>45</sup> (ii) se debe plantear acumulativamente a otra pretensión, la que en materia tributaria comúnmente es la declaración de nulidad o ineficacia de acto administrativo, (iii) se debe presentar dentro del plazo de tres meses de conocida o notificada la actuación impugnada, (iv) la carga de la prueba le corresponde al administrado, el que podrá alegar todos los hechos que le sirvan de sustento y ofrecer los medios probatorios pertinentes, a fin de acreditar el daño, el nexo causal entre el daño y la actuación de la administración, así como la valuación económica del daño, incluido el lucro cesante, y (v) finalmente, en cuanto a la jurisdicción, esta corresponde al juez especiali-

---

<sup>45</sup> Esta exigencia recién fue establecida mediante la dación del Decreto Legislativo N° 1029, publicado el 24 de junio de 2008, que incorporó el numeral 5 al artículo 5 de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, Ley N° 27584, y derogó su artículo 26. Este último dispositivo, establecía lo siguiente: *"Artículo 26.- Pretensión indemnizatoria. La pretensión de indemnización de daños y perjuicios se plantea como pretensión principal, de acuerdo con las reglas de los Códigos Civil y Procesal Civil"*.

zado y a la sala especializada en lo contencioso administrativo, en primer y segundo grado, respectivamente. La especialización en materia tributaria no determina la competencia del juez.

### **3.2. Por los daños producidos por el Estado por su función legislativa y jurisdiccional**

De otra parte, en cuanto a la tutela jurisdiccional por los daños que el contribuyente estime que le hubiere causado el Estado como consecuencia de su función legislativa, como podría ser, por citar un ejemplo, la dación de una norma cuya ambigüedad determinó una duda razonable en su interpretación, consideramos que, en tal caso, el contribuyente podría, alternativamente, recurrir al proceso contencioso administrativo en tanto cuente con una actuación administrativa impugnada o, de ser el caso, recurrir a la instancia judicial conforme con las reglas del Código Civil y Código Procesal Civil, siendo su pretensión principal la indemnización de los daños y perjuicios ocasionados por el Estado en su función legislativa.

Distinto es el caso de la tutela jurisdiccional por los daños causados por el Estado como consecuencia de su función jurisdiccional, en que el proceso que se debe seguir es únicamente el regulado expresamente en el Código Procesal Civil, en virtud del cual se prevé quién y cómo se juzga al juzgador.

En suma, del citado marco legal podemos inferir que, en principio, el contribuyente que considere haber sufrido un daño por la actuación del Estado, sí cuenta con una tutela jurisdiccional efectiva. Sin embargo, es la resistencia del Estado para cumplir con las sentencias judiciales que le ordenan pagar sumas de dinero, conforme se señaló en el acápite 1.7 del presente trabajo, lo que determina que dicha tutela no sea efectiva, pues, no se cuentan con mecanismos que aseguren la ejecución de la decisión judicial.

## **CONCLUSIONES**

1. El fundamento de la responsabilidad del Estado es la existencia de un daño irrazonable o injusto causado al administrado en el ejercicio de las funciones estatales, premisa jurídica que se impone en

un Estado democrático y social de Derecho. Por tanto, corresponderá al legislador, en el supuesto de que se opte por su delimitación normativa, o, de ser el caso, al juzgador, efectuar la valoración de la razonabilidad del daño que se soporta y determinar cuando éste excede la carga pública que se le pueda imponer al ciudadano y, por ende, atribuir al Estado la obligación de indemnizar el perjuicio causado.

2. En nuestro país, a nivel constitucional existe un reconocimiento implícito del principio de responsabilidad del Estado, siendo recomendable contar con un reconocimiento expreso, mientras que a nivel legislativo se ha regulado dicha responsabilidad cuando el Estado ejerce su función administrativa y su función jurisdiccional, siendo pertinente resaltar que tal regulación es aplicable en materia tributaria debido a que no se ha dictado una normativa especial en función de la materia.
3. El principio de responsabilidad del Estado carece de eficacia en nuestro país, no sólo por la falta de conciencia de la importancia de dicho principio y por la ausencia de un desarrollo jurisprudencial, sino también por la resistencia del propio Estado de cumplir con las sentencias judiciales que ordenan pagar una suma de dinero, lo que determina que no exista una tutela judicial efectiva.
4. La dación de normas inconstitucionales, así como la situación de obscuridad o ambigüedad de las normas legales, es de absoluta responsabilidad del Estado, siendo pertinente referirnos a las siguientes causas que podrían provocar daños a los contribuyentes: (i) la dación de normas inconstitucionales, que en nuestro país no ha dado lugar a la restitución irrestricta de los tributos pagados, (ii) la dación de normas con absoluta falta de claridad en su texto, lo que muchas veces es reconocido expresamente mediante la expedición de normas interpretativas y (iii) la demora en la dación de normas reglamentarias que son necesarias para desarrollar y complementar los alcances de la ley y hacer viable su aplicación (reglamentos ejecutivos). En nuestro país, ninguno de estos supuestos ha dado lugar al reconocimiento de responsabilidad por parte del Estado.
5. En materia tributaria, cuando la existencia de una duda razonable en

la interpretación de una norma legal oscura o ambigua, sea lo que determine el incumplimiento en el pago de tributos y demás obligaciones de carácter formal, el Código Tributario prevé dicha situación como causal eximente del pago de intereses moratorios y sanciones. Ello constituye, innegablemente, una medida que minimiza el perjuicio causado en el contribuyente como consecuencia de una falta en el ejercicio de la función legislativa por parte del Estado.

6. La atribución de responsabilidad al Estado por su función administrativa en materia tributaria, procederá siempre que exista un daño que sea consecuencia directa o inmediata de un acto de la administración [entiéndase de la administración tributaria] o de un servicio público prestado por aquélla, independientemente de que dicho daño sea consecuencia de un acto lícito o ilícito, pues, el daño antijurídico que es susceptible de ser indemnizado es aquél que el particular no está jurídicamente obligado a soportar, valoración que corresponderá ser efectuada en sede judicial, en cada caso en particular.
7. La responsabilidad del Estado con relación a su función jurisdiccional se encuentra delimitada a los supuestos expresamente señalados en la ley, siendo el juez quien responde civilmente y el Estado, conjuntamente con éste, en forma solidaria, cuando en el ejercicio de la función jurisdiccional se cause un daño a las partes o a terceros.

Lima, diciembre de 2009\*

---

\* Actualizado en marzo de 2010.