

Breves Notas en Relación a las Leyes Interpretativas o Aclaratorias en Materia Tributaria

Roberto Cores Ferradas *
Percy Bardales Castro ** ***

En el presente artículo los autores plantean el tema controvertido respecto de la forma como el principio de seguridad jurídica como aspiración de todo Estado de Derecho es vulnerado en forma reiterada con la emisión de leyes interpretativas o aclaratorias en materia tributaria que por lo general son de aplicación retroactiva; siendo que en esta materia, en atendiendo al principio constitucional de irretroactividad de las leyes, debería privilegiarse la tutela de la seguridad jurídica de los deudores tributarios, sugiriendo la necesidad de definir límites al ejercicio de la función legislativa.

I. Introducción

En un Estado Constitucional de Derecho, la sociedad requiere que el ordenamiento jurídico-político constituya y se encuentre estructurado funcionalmente como el marco supremo de los valores y principios que regulan y exigen cumplimiento los particulares. Entre dichos principios, se encuentra la necesidad de seguridad jurídica.

En materia tributaria, la seguridad jurídica se presenta ante la necesidad de eliminar la incertidumbre que presentan las disposiciones que regulan los tributos, creadoras de obligaciones de dar, que por su carácter se presentan abstractas y que, por tanto, requieren una interpretación y aplicación al caso particular de un deudor tributario. Por tal motivo, entre otras manifestaciones, se viene a señalar que la seguridad jurídica debe implicar necesariamente la existencia previa, pública y clara de las disposiciones legales que regularán los diferentes aspectos de las relaciones jurídico-tributarias.

No obstante lo anterior, dicha aspiración no siempre se presenta en la realidad. Actualmente, mucho

se viene alegando la vulneración a la seguridad jurídica, vía (i) la emisión de actos administrativos tributarios complementarios, (ii) fiscalización de ejercicios cerrados por su vinculación a períodos abiertos, (iii) interpretación amplia de los supuestos de determinación suplementaria de las obligaciones tributarias, (iv) la aplicación retroactiva de leyes supuestamente aclaratorias, entre otros supuestos.

En el caso de la aplicación de leyes interpretativas, esta problemática es de mucha actualidad. Mucho se viene discutiendo el carácter aclaratorio o retroactivo, por ejemplo, de la "precisión" realizada por la Ley No. 28647 al régimen de cese de responsabilidad solidaria de los agentes de retención o percepción que hubieren omitido retener o percibir las obligaciones tributarias correspondientes, o la "precisión" efectuada por el Decreto Supremo No. 130-2005-EF respecto del nacimiento de la obligación tributaria del Impuesto General a las Ventas para el caso de la prestación de servicios realizada en el país.

En este contexto, en el presente documento pretendemos exponer algunas notas puntuales que permitan analizar y determinar cuando nos

* Abogado por la Universidad de Lima. Master en Tribunal Internacional por la Universidad de New York. Gerente Senior de Ernst & Young. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

** Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Gerente de Ernst & Young. Miembro del Instituto Peruano de Derecho Tributario.

*** Las opiniones vertidas en el presente documento son expuestas a título personal y son de exclusiva responsabilidad de los autores.

*** Esta situación representaría, cuanto menos, lo siguiente: (i) una aplicación de intereses moratorios sobre el tributo y multa materia de cuestionamiento. Considerando que dichos procedimientos llegan normalmente hasta el Poder Judicial, podría presentarse casos de aplicación de intereses moratorios hasta por plazos de cinco (5) a más años, situación que –dada la eventual falta de certeza sobre el resultado de los mismos–, genera una distorsión en las proyecciones de los contribuyentes; (ii) una distracción de recursos para la atención de los procedimientos contenciosos tributarios (elaboración de informes, honorarios profesionales de asesores, entre otros); (iii) una eventual información negativa en las centrales de riesgo, que podría impedir a los contribuyentes acceder a créditos; (iv) una incertidumbre que impedía la toma de decisiones oportunas y acertadas para la marcha de la empresa; y, (v) la posibilidad de que la Administración Tributaria siga considerando como válido el criterio asumido, mientras el Tribunal Fiscal y, de ser el caso, el Poder Judicial, no revocan y establezcan un criterio definitivo sobre la materia controvertida. De esta forma, los contribuyentes involucrados tienen que soportar la carga económica y de incertidumbre que generaba dicha situación.

encontramos, no ante una ley interpretativa, sino ante una ley propiamente retroactiva.

Es importante dejar constancia que realizamos esta experiencia académica, comprendiendo que en materia jurídica la argumentación y confrontación de ideas es positiva, en tanto nos permite comprender la correspondencia de la ley al orden constitucional y social del momento, y la utilidad práctica de las instituciones jurídicas reguladas por el legislador. No obstante, reconociendo también que la argumentación genera la reacción del operador jurídico para definir a futuro una línea de cambio, el ánimo que mueve el presente documento es motivar el debate científico sobre el tema, de tal forma que se vaya definiendo los límites al ejercicio de la función legislativa que emite disposiciones legales que en esencia contravienen el principio de irretroactividad en materia tributaria.

2. Las Leyes Interpretativas en Materia Tributaria.

Un primer aspecto a tratar es la naturaleza jurídica de las disposiciones legales de carácter interpretativo, a fin de determinar si estamos en presencia real o no de leyes que afectan el principio de irretroactividad en materia tributaria.

2.1. La Aplicación del Principio de Irretroactividad de las Leyes en Materia Tributaria

En materia tributaria, rige lo que se conoce como el principio de irretroactividad de las leyes. Esto supone que la ley –luego de su publicación– rige para el futuro, es decir, no actúa hacia atrás ni tiene fuerza sobre el pasado.

Sobre el particular, es preciso mencionar que el principio de irretroactividad de las leyes tiene como fundamento esencial el resguardo de la seguridad jurídica, entendida

ésta como una de las principales aspiraciones del particular para lograr la exención o mitigación de riesgos o peligros¹. En concreto, la seguridad jurídica supone, entre otros aspectos: (i) la existencia de la norma jurídica; (ii) que las normas positivas existan con carácter previo a la producción de los hechos que ellas mismas regulan; (iii) que esa existencia previa a los hechos regulados sea conocida por los destinatarios de las normas y eventuales realizadores de los presupuestos de hecho previstos en la norma; y, (iv) que la existencia, previa y pública de la norma sea también una existencia regular, lo que significa que la norma tenga pretensiones de permanencia².

Atendiendo al tema que nos convoca, conviene centrar nuestro análisis en el segundo de los elementos descritos de la seguridad jurídica, cual es la existencia previa de la norma (lo que se denomina *preordenamiento normativo*³ o *predeterminación normativa*⁴). Este postulado propugna la necesidad de que la vigencia formal de las leyes se inicie antes de la realización de los presupuestos de hecho que la misma norma contempla, lo que deriva en la previsibilidad de las leyes.

La posibilidad del ciudadano de calcular (previsibilidad)⁵ los efectos de sus actos es incompatible con la existencia de normas cuya validez se extienda a conductas o supuestos anteriores a su promulgación, por la sencilla razón de que al momento de realizar estas conductas resultaría imposible conocer el contenido de futuras leyes⁶. Así, la retroactividad de las leyes es incompatible con la exigencia de previsibilidad del ordenamiento, pues ésta se cumple sólo si las disposiciones legales actúan a futuro.

La idea de la existencia previa de las normas, como puede advertirse, se vincula directamente con la “aplicación inmediata”⁷ de las mismas. La excepción, como resulta

1 Es indudable que la seguridad jurídica es un principio constitucional que, por la propia esencia del Estado Constitucional de Derecho, no necesita regulación normativa expresa (GARCÍA NOVOA, César. “El principio de seguridad jurídica en materia tributaria”. Madrid-Barcelona. Marcial Pons. 2000. p. 37). Empero, “(...) el valor normativo de la Constitución permite afirmar que de la misma se desprende un derecho al ciudadano a la seguridad jurídica (...)” (Ibid. Dem., p. 41). Por ello, “(...) la seguridad jurídica es un principio constitucional con pleno carácter normativo que vincula a Administración y jueces y tribunales. Se traduce en un derecho a oponerse a la aplicación de toda ley que lo desconozca o viole, y consiguientemente, cualquier ciudadano tiene derecho a invocarlo y a que la aplicación del mismo se haga con toda la preferencia que los preceptos constitucionales tienen en nuestro ordenamiento jurídico” (Ibid. Dem. p. 45).

2 GARCÍA NOVOA, César. “Los límites a la retroactividad de la norma tributaria en el Derecho Español”. p. 440-441. En: DE BARROS CARVALHO, Paulo. “Tratado de Derecho Tributario”. Lima. Palestra. 2003.

3 LOPEZ DE OÑATE, F. “La certeza del derecho”. Trad. de Sentis de Melendo S. y Ayerra Redín, M. Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires. 1953. p. 78.

4 Así lo ha denominado en reiteradas oportunidades el Tribunal Constitucional Español. Ver Sentencia 136/1989. Citado por: GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit., p. 166.

5 Ha señalado García Novoa que “La idea de ‘previsibilidad’ es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho” (GARCÍA NOVOA, César. Ibid. Dem., p. 113). En el mismo sentido, ver: RODRÍGUEZ, María José. “El acto administrativo tributario con la aplicación de los principios y garantías del procedimiento administrativo”. Buenos Aires. Editorial Ábaco. 2004. p. 76-77.

6 A este efecto, especial referencia merece también el principio de legalidad, recogido en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, según el cual sólo por ley expresa puede crearse un tributo, estableciéndose los elementos indispensables para su configuración y exigencia por la Administración Tributaria. Como se sabe, este principio es soporte esencial de la certeza jurídica, elevado a postulado superior de la tributación, en la medida que “(...) la certeza de lo que cada individuo puede pagar es, en materia de impuestos, de tan gran importancia, que puede decirse (...) que un grado muy considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre” (SMITH, Adam. “La Riqueza de las Naciones”. Enciclopedia Británica. Chicago. 1952. Libro V – Cap. II, Part. I). Pues bien, la prohibición a la aplicación retroactiva de las normas tributarias, encuentra fundamento, además, en el referido principio de legalidad. La legalidad o reserva de ley supone que los hechos cuya verificación determinan la imposición tributaria se encuentren plenamente establecidos como hipótesis de incidencia al momento en que dicha imposición ocurre. En ese sentido se pronuncia Jarach, quien señala que “el principio de legalidad no significa sólo que el impuesto debe ser establecido por ley, sino que ésta debe ser preexistente a los hechos que van a ser considerados como imponibles. De manera que cuando ellos se verifiquen, los contribuyentes sean conscientes de las implicancias y consecuencias de sus actos” (JARACH, Dino. “Curso Superior de Derecho Tributario”. Cima. Buenos Aires. 1957. p. 83).

7 De acuerdo a la doctrina, ante un supuesto de sucesión de normas en el tiempo, el principio de aplicación inmediata determina que las normas que reemplazan a otras se apliquen no sólo a los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se produzcan o existan a partir de su vigencia; sino también a las consecuencias que sigan proyectando los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que se hubiesen producido o tenido existencia bajo la vigencia de las normas anteriores (En tal sentido: ARECO, Juan Segundo. “La Irretroactividad de la Ley y los Contratos Sucesivos”. Kraft. Buenos Aires. 1948. p. 1). Por lo tanto, en la hipótesis de una sucesión de normas en el tiempo, las nuevas normas tendrán aplicación inmediata si afectan tanto a los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que surjan o existan durante su vigencia, como a las consecuencias que continúan produciendo los hechos, relaciones y situaciones jurídicas que hubiesen surgido o existido bajo la vigencia de las normas anteriores (En tal sentido: BORDA, Guillermo. “Retroactividad de la Ley y Derechos Adquiridos”. Perrot. Buenos Aires. 1951. p. 14).

obvio, será la retroactividad de las normas, al pretender regular hechos pasados ya consumados⁸. Vemos, de este modo, la franca oposición entre la retroactividad y la seguridad jurídica. Pues bien, de esta oposición nace el principio de irretroactividad de las normas⁹.

En el campo del Derecho Tributario, el principio de irretroactividad de las normas cobra aún mayor importancia, en tanto resultaría sumamente peligroso que el contenido de las normas modificatorias incida en hechos económicos ya consumados antes de su entrada en vigencia, desmejorando la posición del deudor tributario¹⁰. En ese sentido, el legislador ha creído conveniente consagrar la irretroactividad de las disposiciones tributarias a nivel legal, sin perjuicio de la protección constitucional con la que ya cuenta.¹¹

Ante estas consideraciones, queda claro que la ley tributaria siempre debe ser preexistente al desarrollo de los hechos vinculados a algún tipo de obligación tributaria. Un escenario distinto en el que una ley se aplique con efecto retroactivo determinaría no sólo la inconstitucionalidad de aquella sino, además, una grave afectación a uno de los principales pilares del Derecho Tributario, cual es el principio de legalidad, así como a la certeza y seguridad jurídica, garantías de todo Estado Constitucional de Derecho.

En ese sentido, al amparo de la protección constitucional que tiene el principio de irretroactividad de las leyes, se debe privilegiar la tutela de la seguridad jurídica de los deudores

tributarios, rechazando aquellas leyes que contengan –en forma directa o indirecta– efectos retroactivos.

2.2. La Naturaleza Jurídica de las Leyes Interpretativas en Materia Tributaria

Una ley es interpretativa o aclaratoria cuando su contenido sirve para aclarar el sentido de una precedente. Es importante mencionar que este tipo de normas, válidamente emitidas, no son propiamente retroactivas, en la medida que no disponen un nuevo mandato, sino que precisan los límites y el significado exacto de la ley interpretada y, por tanto, se confunden con ésta¹².

En este orden de ideas, siempre que exista una real ley interpretativa, su aplicación *hacia atrás* estará permitida, atendiendo a su carácter meramente declarativo y a la ausencia de innovación en el sistema legal. En cambio, si la ley no interpreta ni aclara el sentido de una ley anterior, sino que la dota de nuevo contenido, entonces, estaremos frente a una aplicación retroactiva, proscrita por nuestro ordenamiento conforme a lo expuesto en el numeral anterior.

La admisión de la “*precisión*” en los supuestos de leyes interpretativas se justifica por el hecho de que, siendo su propósito aclarar el sentido de una ley anterior, su eficacia necesariamente debería extenderse desde la entrada en vigor de ésta¹³. Claro está que este tipo de leyes sólo serán válidas en la medida que la ley interpretada adolezca de oscuridad o ambigüedad, lo que permite más de una solución interpretativa¹⁴.

8 Como es razonable, el principio de aplicación inmediata de las normas conoce, en nuestro ordenamiento, tres excepciones, a saber: (i) la aplicación diferida; (ii) la aplicación retroactiva; y, (iii) la aplicación ultraactiva. Para el caso concreto, la aplicación retroactiva supone que la norma afecta a los hechos, situaciones y relaciones jurídicas que se produjeron en un momento anterior al de su dación. Una norma retroactiva, por consiguiente, actúa sobre el pasado, sea para incidir en las condiciones de validez de un acto ya verificado, sea para modificar o suprimir los efectos de un hecho ya verificado.

9 La importancia del principio de irretroactividad es tal que no existe ordenamiento jurídico que se estime democrático que niegue su vigencia. Tan es así que incluso los Estados en los cuales no se ha otorgado protección constitucional a dicho principio, han proclamado que “se puede considerar inconstitucional una disposición con efecto retroactivo si viola los principios de certeza del derecho o de seguridad, de igualdad ante las cargas públicas, y el derecho de los individuos a la libertad, salvo que la retroactividad se imponga por razones de interés general y para proteger otros derechos o garantías reconocidos constitucionalmente” (PEIRANO FACIO, Juan Carlos y WHITELAW, James A. “Protección Constitucional de los contribuyentes en Uruguay”. En: OSOREY, Rubén. Protección Constitucional de los Contribuyentes. Argentina. EDUCA. 2000. p. 92). Lo expuesto en el párrafo precedente resulta de la mayor relevancia por cuanto deja en evidencia que el respeto al principio de irretroactividad obedece no sólo a su consagración constitucional, sino también a la vigencia de otros principios que inspiran el ordenamiento jurídico peruano, así como en todo Estado de Constitucional Derecho.

10 Sobre el particular, García Novoa ha sostenido que “Sabido es que en materia tributaria se ha ido forjando una larga tradición doctrinal destinada a argumentar acerca de la irretroactividad de las disposiciones fiscales. (...) ha sido la eventual colisión de las disposiciones retroactivas en materia tributaria con el derecho del particular a la certeza lo que ha favorecido una teoría de la limitación de la retroactividad desde postulados genuinamente tributarios. (...) Teniendo en cuenta que los hechos o actos a los que hay tributaria vincula el nacimiento de obligaciones tributarias son inherentes al ejercicio por el ciudadano de su libertad personal y económica, a las consecuencias tributarias de los mismos, en tanto un condicionante más de su eventual realización, deben ser conocidas en el momento en que el ciudadano ejerce tal libertad a través de la conclusión de actos o negocios. Por tanto, en esta rama del Derecho, el riesgo que el cambio normativo afecte a situaciones consolidadas o en trance de consolidación es mayor que en otros sectores del ordenamiento” (GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 167–168).

11 A nivel constitucional, el Artículo 103 de la Constitución Política establece que la ley, desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuera ni efectos retroactivos, salvo en materia penal cuando favorece al reo.

Por su parte, el primer párrafo de la Norma X del Título Preliminar del Código Tributario ordena directamente que las leyes tributarias surtan efectos a partir del día siguiente de su publicación (aplicación inmediata). Adicionalmente, contempla como excepción la postergación de los efectos de la norma, mas no hace referencia alguna a la posibilidad de retrotraer tales efectos.

Así, vemos que la referida Norma X es concordante con el principio constitucional de irretroactividad de las leyes. Y es que resulta claro que si la intención del legislador hubiera sido permitir la retroactividad de las normas, otra sería la redacción de su texto y de las circunstancias, a saber: en primer lugar, la Constitución tendría que permitir la retroactividad en materia tributaria; en segundo lugar, se habría incluido expresamente en el Código Tributario, como excepción, la posibilidad de retrotraer los efectos de las normas tributarias. Sin embargo, esto no ocurrió.

12 VANONI, Ezio. “Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias”. Trad. de J. Martín Queralt. Madrid. IEF. 1973. p. 147 y s.

13 GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 192.

14 García Novoa advierte que “la pretensión legislativa de eliminar la incertidumbre no puede, por tanto, servir para atentar contra otras certidumbres que legítimamente se hubieran generado al amparo de la ley aclarada”. Más adelante, agrega que “(...) la interpretación auténtica a través de normas con rangos de ley y la consiguiente admisión de su eficacia retroactiva, sólo debe ser posible cuando realmente nos encontremos ante una norma confusa o, incluso –como ha señalado la doctrina alemana–, ante una disposición arbitraria –willkürlich–, no ante un concepto jurídico indeterminado o ante cualquier supuesto ordinario de falta de plenitud de la ley, pero que no excluya su condición de norma coherente –sinnvoll–” (GARCÍA NOVOA, César. Ibid. Dem. p. 193). Por su parte, Martín Queralt señala que “Si, por el contrario, se trata de disposiciones que, so pretexto de aclarar o interpretar, innovan el ordenamiento jurídico, habrá tener presente que (...) resulta inconciliable con el principio de seguridad jurídica” (QUERALT, Martín y otros. “Derecho Tributario”. Pamplona. Aranzadi. 1999. p. 96).

No obstante, aún en estos casos, existen ciertos lineamientos que se deben seguir a efectos de que la ley aclarada no pierda su espíritu original¹⁵. Así, por ejemplo, la ley posterior deberá dirigirse exclusivamente a aclarar los puntos confusos, mas no a reordenar la institución, sea en forma favorable o desfavorable al deudor tributario¹⁶.

“(…) Ciertamente, en resguardo de la seguridad jurídica de nuestro ordenamiento, una ley deberá ser considerada como interpretativa o aclaratoria sólo después de que se haya establecido su verdadera naturaleza, al margen de la nomenclatura otorgada por el legislador.”

Por su parte, cuando una disposición legal varía el sentido original de una ley, esto es, no interpreta ni aclara su contenido, sino que le otorga un nuevo contenido, queda claro que ya no estaremos frente a una ley interpretativa. En este último escenario, como resulta obvio, la “retroactividad” no estará permitida.

Ante estas consideraciones, resulta de suma importancia discriminar la naturaleza aclaratoria o no de una ley, por cuanto ello va a determinar si estamos o no frente a una verdadera retroactividad y, por tanto, si dicha situación está permitida o no por el ordenamiento

jurídico¹⁷. Para ello, no basta que el legislador califique a una norma de interpretativa; será necesario, además, analizar el contenido de la ley misma y, a partir de ello, establecer su verdadera naturaleza¹⁸.

“Ciertamente, en resguardo de la seguridad jurídica de nuestro ordenamiento, una ley deberá ser considerada como interpretativa o aclaratoria sólo después de que se haya establecido su verdadera naturaleza, al margen de la nomenclatura otorgada por el legislador¹⁹. Esto por cuanto, muchas veces, se tiende a *“disfrazar de aclaratorias leyes que no lo son, con el objeto de disimular su alcance retroactivo al momento de dictado la primera ley, a la cual están modificando sustantivamente, para fundar sus pretensiones recaudatorias que no aparecen, en principio, al abrigo de éstas”*²⁰.

3. Incorporación de la Regla de Control de Legalidad Frente a Supuestas Leyes Interpretativas.

Un segundo aspecto a comentar es el mecanismo en sede administrativa por el cual se debe hacer efectivo el control de legalidad frente a leyes que no tienen naturaleza de interpretativa.

Al respecto, cabe indicar que en caso el ejercicio de la potestad normativa del legislador trasgreda el principio de reserva de ley o el principio de irretroactividad de las leyes tributarias, dicha disposición deberá ser inaplicada o, en su caso, declarada ilegal o inconstitucional, según el mecanismo de control previsto en la ley e implementado en el caso particular. Ello, en atención a que dichos principios quedarían en simple declaración programática, si es que no existiera mecanismos de control eficaces a través de los cuales pudiera imponerse su observancia por el poder público (básicamente, la función ejecutiva)²¹.

15 Al respecto, téngase presente lo dispuesto por el tercer párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que establece que “(…) En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley” (El subrayado es agregado). De la lectura del texto citado se advierte que el legislador ha reconocido que no es posible incluir nuevos supuestos a la ley vía interpretación. Esto por cuanto las leyes interpretativas deben limitarse a aclarar el sentido confuso de la norma original, mas de ningún modo darles un nuevo sentido. De lo contrario, esto es, de crear nuevos supuestos no contemplados en la ley, lo que se estaría haciendo es -para este caso- afectar una nueva situación de manera retroactiva, originando la inseguridad en el sistema legal (con los efectos nocivos ya denunciados en el acápite anterior).

16 GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Op. Cit. p. 193.

17 Bien han señalado Eusebio González y Ernesto Lejeune que “El problema se surge cuando la actividad interpretativa genera un ius novum. En este caso, si que puede hablarse con toda propiedad de eficacia retroactiva de la norma interpretativa”. GONZÁLEZ, Eusebio y LEJEUNE, Ernesto. Derecho Tributario I. Salamanca. Plaza Universitaria Ediciones. 1997. p. 92. Asimismo, García Novoa ha referido que una ley interpretativa no puede “(…) bajo ningún concepto, servir para sustraer a este tipo de normas de los límites que a las mismas impone el ordenamiento y optar por una calificación que (…) resulta inconciliable con el principio constitucional de seguridad jurídica” (GARCÍA NOVOA, César. Ibid. Dem. p. 192).

18 En este sentido se pronuncia la Corte Suprema Argentina, al señalar que “las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con la denominación adoptada por el legislador. Es principio aceptado desde antiguo por esta Corte que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se le de o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica, entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos” (En tal sentido, ver: Colección de fallos de la Corte Suprema Argentina, fallos 318:376. Citado por: NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. “Aplicación de la Normas en el tiempo”. p. 696. En: GARCÍA BELSUNCE, Horacio. “Tratado de Tributación”. Tomo I. Derecho Tributario. Buenos Aires. Astrea. 2003).

19 En el mismo sentido el Tribunal Fiscal, quien ha señalado que las leyes en las que no haya nada que interpretar o donde su interpretación transgrede el contenido de la norma original, no constituirán normas aclaratorias o interpretativas, sino modificatorias. Por lo tanto, su aplicación retroactiva se encontrará proscrita. Así, mediante Resolución del Tribunal Fiscal No. 206-2-2000, precedente de observancia obligatoria, se señala expresamente “Que la posición más admitida en doctrina, en la legislación comparada y en nuestra jurisprudencia, es que la Ley interpretativa que rige desde la fecha de vigencia de la ley interpretada, siempre que el texto contenido en la nueva ley tenga el sentido que desde siempre quiso dar el legislador a la ley interpretada; (...) Que, si a través de la fórmula “Precísase”, “Aclárase”, “Interprétase” u por tal razón, sólo podrá tener vigencia a futuro pero no desde la fecha de la ley supuestamente interpretada;” (el subrayado es agregado).

Diversa es la jurisprudencia posterior en la que el Tribunal Fiscal ha resuelto en el mismo sentido de la resolución antes citada. En ese sentido se encuentran las Resoluciones No. 2480-A-2001, No. 07017-2-2003, No. 05716-4-2002, No. 992-2-98, No. 948-2-98, No. 947-2-98.

20 NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo. Op. Cit., p. 696.

21 PAREJO ALFONSO, Luciano y otros. “Manual de Derecho Administrativo”. Segunda Edición. Barcelona. Editorial Ariel. 1992. p. 60.

En sede administrativa tributaria, nuestro ordenamiento jurídico ha previsto una regla específica de control de legalidad para el ejercicio de la potestad normativa (*vinculada por cierto a la emisión de actos administrativos*). Nos referimos al Artículo 102²² del Código Tributario, que establece que el Tribunal Fiscal –máxima instancia en sede administrativa tributaria–, *debe* aplicar la disposición de mayor jerarquía en la controversia que ha llegado a su competencia²³.

Al respecto, cabe indicar que la obligación de aplicar la norma de mayor jerarquía es una obligación legal del Tribunal Fiscal y no una facultad discrecional. En todos los casos dicha entidad está obligada a ello, no pudiendo desentenderse de su cumplimiento, bajo cago de incurrir en responsabilidad.

Ahora bien, en virtud a dicha obligación legal, el Tribunal Fiscal está obligado a *inaplicar* la supuesta ley interpretativa –aplicada para la emisión del acto administrativo– que viola lo establecido en la ley originaria²⁴. Es decir, debe dejar de lado la aplicación de aquella ley interpretativa que, pretendiendo aclarar el sentido de una ley interpretada, le pretende otorgar un nuevo sentido, esto es, pretende modificar su contenido y aplicación.

Pero, *¿cuál es el alcance real o el que debería darse a la regla de aplicación de la norma de mayor jerarquía en sede administrativa tributario?* Es decir, a partir de lo comentado en la introducción del presente documento, *¿podría, por ejemplo, el Tribunal Fiscal*

inaplicar la Ley No. 28647 (que precisó el numeral 2 del Artículo 18 del Código Tributario relativo al régimen de responsabilidad solidaria de los agentes de retención y percepción que hubieran omitido retener o percibir las obligaciones tributarias correspondientes), por considerar que no es una ley interpretativa sino retroactiva?

De acuerdo a un criterio tradicional, el Tribunal Fiscal ha sostenido que dicha regla se limitaría al supuesto ley–reglamento²⁵. Conforme a este criterio, entonces, dicho órgano colegiado no podría inaplicar una disposición como la Ley No. 28647. Ello, aun cuando el Artículo 102 del Código Tributario no limita –a partir de una interpretación literal– la aplicación de la regla al supuesto fijado por el Tribunal Fiscal.

No obstante, cabe indicar que mediante sentencia del 14 de noviembre de 2005 el Tribunal Constitucional ha aclarado con carácter vinculante esta situación²⁶. Así, en el Fundamento No. 50 de dicha sentencia se ha establecido que *“Todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38, 51 y 138 de la Constitución”*²⁷.

Como se puede apreciar, mediante dicho precedente el Tribunal Constitucional viene a establecer que un tribunal u órgano colegiado deberá preferir no sólo la ley frente al reglamento ilegal, sino incluso la

22 Artículo 102.– JERARQUÍA DE NORMAS

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”.

Esta norma fue modificada por la Ley No. 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998. La diferencia fundamental en relación al texto actual del Artículo 154 del Código Tributario, es que la norma originaria no establecía la obligación del Tribunal Fiscal de emitir una resolución de observancia obligatoria, en el supuesto que aplique la norma de mayor jerarquía.

23 En nuestra opinión, el Artículo 102 del Código Tributario no limita la aplicación de la disposición de mayor jerarquía a, por ejemplo, el supuesto ley–reglamento. Una interpretación acorde con nuestro ordenamiento jurídico debería llevarnos a concluir que sí es posible realizar el control difuso en sede administrativa. En tal sentido, ver: BARDALES CASTRO, Percy. “La obligación del Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria de ejercer el control difuso. A propósito del criterio establecido en una reciente sentencia del Tribunal Constitucional”. En: Diálogo con la Jurisprudencia, Lima. Gaceta Jurídica. Agosto 2005. No. 83. Año 11.

24 No puede, claro está, dejar sin efectos jurídicos generales una norma reglamentaria.

25 En efecto, en el supuesto que se presente una controversia en la que se discute que la norma reglamentaria trasgrede la Constitución Política, dicho órgano colegiado ha declarado que no es competente para hacer primar la norma constitucional, porque ésta es una actividad reservada a la función jurisdiccional. El Tribunal Fiscal, según sostuvo en su momento, es únicamente un órgano resolutor dentro de los procedimientos administrativos tributarios. Dicha posición fue establecida en la Resolución del Tribunal Fiscal No. 536–3–99, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 25 de agosto de 1999; No. 099–5–2000 del 16 de febrero de 2000; No. 332–5–99 del 30 de septiembre de 1999; No. 390–2–98 del 29 de abril de 1998; No. 235–1–98 del 20 de marzo de 1998; No. 1277–5–97 del 23 de diciembre de 1997; No. 652–2–96 del 18 de diciembre de 1996; No. 0104–2–99 del 29 de enero de 1999; y, 253–2–96 del 28 de agosto de 1996.

26 El numeral 2 de la parte resolutoria de la sentencia en mención estableció como precedente vinculante, conforme al Artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional la regla contenida en el fundamento No. 50.

27 Este precedente de carácter vinculada para toda la Administración Pública tiene antecedentes. Así, por ejemplo, mediante sentencia publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 12 de junio de 2005, el Tribunal Constitucional estableció que “(...) es preciso dejar a un lado la errónea tesis conforme a la cual la Administración Pública se encuentra vinculada a la ley o a las normas expedidas por las entidades de gobierno, sin poder cuestionar su constitucionalidad. El Artículo 38 de la Constitución es meridianamente claro al señalar que todos los peruanos (la Administración incluida desde luego), tienen el deber de respetarla y defenderla”. Otra sentencia de especial relevancia es la publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 18 de agosto de 2005, en virtud de la cual el órgano colegiado precisó los alcances de la sentencia antes indicada. Así, estableció que “Según el principio de supremacía de la Constitución todos los poderes constituidos están por debajo de ella; de ahí que se pueda señalar que es *lex superior* y, por tanto, obliga por igual tanto a gobernantes como gobernados, incluida la administración pública tal como lo ha señalado este Tribunal constitucional en Sentencia anterior (Exp. No. 050–2004–AI/TC [...])”. Por tal motivo, señaló el Tribunal Constitucional “(...) que la Constitución no es un mero documento político, sino también norma jurídica, lo cual implica que el ordenamiento jurídico nace y se fundamenta en la Constitución y no en la ley. En ese sentido, el principio de fuerza normativa de la Constitución quiere decir que los operadores del Derecho y, en general, todos los llamados a aplicar el Derecho –incluso la administración pública–, deben considerar a la Constitución como premisa y fundamento de sus decisiones, lo cual implica que: a) dado que la Constitución es norma superior habrán de examinar con ella todas las leyes y cualesquiera normas para comprobar si son o no conformes con la norma constitucional; b) habrán de aplicar la norma constitucional para extraer de ella la solución del litigio o, en general, para configurar de un modo u otro una situación jurídica; c) habrán de interpretar todo el ordenamiento conforme a la Constitución. En otras palabras, si la Constitución tiene eficacia directa no será sólo norma sobre normas, sino norma aplicable, no será sólo fuente sobre la producción, sino también fuente del derecho sin más”.

Constitución frente a una ley o norma reglamentaria que trasgrede los alcances de la Carta Suprema²⁸.

Por tal motivo, en cumplimiento de lo previsto en el Artículo 102 del Código Tributario y de lo ordenado por el Tribunal Constitucional, el Tribunal Fiscal deberá preferir la norma con rango de ley o la Constitución frente a una norma reglamentaria que viole los alcances de estas normas de mayor jerarquía. De lo contrario, no sólo incurrirá en un abierto incumplimiento de sus obligaciones legales, sino en la responsabilidad administrativa y penal.

4. A Modo de Conclusión

A partir del análisis desarrollado en el presente documento, se pudo llegar a las siguientes conclusiones:

- En materia tributaria, rige lo que se conoce como el principio de irretroactividad de las leyes. Esto supone que la ley tributaria (i) siempre debe ser preexistente al desarrollo de los hechos vinculados a algún tipo de obligación tributaria y, (ii) luego de su publicación, rige para el futuro, es decir, no actúa hacia atrás ni tiene fuerza sobre el pasado.
- Una ley es interpretativa o aclaratoria cuando su contenido sirve para aclarar el sentido de un

precedente. Este tipo de normas, válidamente emitidas, no son propiamente retroactivas, en la medida que no disponen un nuevo mandato, sino que precisan los límites y el significado exacto de la ley interpretada y, por tanto, se confunden con ésta. Por ello, no basta que el legislador califique a una norma de interpretativa; será necesario, además, analizar el contenido de la ley misma y, a partir de ello, establecer su verdadera naturaleza aclaratoria o retroactiva.

- En materia tributaria, existe un mecanismo para el control de legalidad de las leyes, como sería en el caso que no tengan naturaleza interpretativa. En virtud a dicho mecanismo, previsto en el Artículo 102 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal está obligado a inaplicar la ley aclaratoria –aplicada para la emisión del acto administrativo– que viola lo establecido en la ley originaria (normalmente, la ley formal o la norma expedida en ejercicio de delegación de facultades), si aquella pretende dar un nuevo contenido a ésta.
- En cumplimiento de la obligación de preferir la norma de mayor jerarquía, el Tribunal Fiscal no sólo debe preferir la ley frente a la norma reglamentaria, sino incluso la propia Constitución, conforme al precedente vinculante emitido por el Tribunal Constitucional. 

²⁸ En relación a las razones que justifican la obligación de aplicar el control difuso en materia de procedimientos administrativos tributarios, véase: BARDALES CASTRO, Percy. ¿Es posible la aplicación del control difuso en los procedimientos administrativos tributarios? Actualidad Jurídica. Edición Octubre 2006.