

# LOS PRECEDENTES EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO: SU REGULACIÓN Y EMISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA



María Eugenia Caller Ferreyros\*  
Regina Ruiz Reyna Farje\*\*

*Binding precedents are a tool that not only sustains legal certainty and the right to equality, but also is a unifying path between substantial criteria that is to be applied on similar cases. Even though several jurisdictional bodies are vested with the power of issuing binding precedents, the lack of specialization in tax matters has enhanced the importance of the binding precedents that the Tax Court issues.*

*The authors highlight the importance of the Tax Court in the development of tax law's legal framework, thanks to the issuance of binding precedents, as predictability reinforces legal certainty and the right to equality, as well as it reduces the cost of enforcement of tax duties, both for the tax payer and the administration, and has a positive impact on tax collection.*

**KEY WORDS:** *Administrative precedent, Tax Court, tributary binding precedent, legal security, right to equality.*

*Los precedentes vinculantes sirven tanto como fundamento de la seguridad jurídica y del derecho a la igualdad, cuanto como camino unificador de criterios sustantivos a aplicarse en casos homólogos. Si bien varios órganos jurisdiccionales tienen la facultad de emitir precedentes, su falta de especialización en temas tributarios ha realzado la importancia de los precedentes que emite el Tribunal Fiscal.*

*Las autoras resaltan la importancia que tiene la actuación del Tribunal Fiscal en el desarrollo del marco legal en materia tributaria a través de la emisión de precedentes vinculantes, pues a través de éstos se ve reforzada la seguridad jurídica y el derecho a la igualdad, así como reducidos los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias impactando, además, positivamente en la recaudación fiscal.*

**PALABRAS CLAVE:** *Precedente administrativo, Tribunal Fiscal, precedente vinculante tributario, seguridad jurídica, derecho a la igualdad.*

\* Abogada. Con estudios de maestría en Tributación y Política Fiscal en la Universidad de Lima. Ex Presidente del Tribunal Fiscal. Socia de *Litigation Tax Services* en Ernst & Young (EY) Perú.

\*\* Abogada. Asistente de *Litigation Tax Services* en Ernst & Young (EY) Perú.

## I. INTRODUCCIÓN

La predictibilidad del precedente es una manifestación del principio de seguridad jurídica y es acorde con la observancia del principio de igualdad, toda vez que los órganos jurisdiccionales y administrativos deberán observar el marco legal y aplicarlo a cada situación en concreto, y sin variar los criterios aplicados para supuestos similares, sólo pudiendo apartarse de sus precedentes siempre que exista una fundamentación suficiente y razonable. Esto puesto que la seguridad jurídica no puede llevar a una petrificación o congelación del Derecho.

Lo expuesto determina la importancia del tema que nos ocupa, siendo innegables las ventajas de contar con un ordenamiento jurídico predecible sustentado en precedentes, pues no sólo preserva la seguridad jurídica y proscribire la arbitrariedad, sin limitar la creación interpretativa de quien resuelve —en tanto se observa el derecho a la igualdad—, sino que, además, brinda celeridad en la solución de controversias y optimiza la defensa y aumenta la credibilidad institucional del órgano encargado de aplicar el marco legal.

En el presente trabajo, nos referiremos, en primer lugar, al precedente y a su fundamento, la seguridad jurídica y el derecho a la igualdad, para luego reseñar la regulación que nuestro ordenamiento jurídico le brinda al precedente que pueden emitir el Tribunal Constitucional, el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal en materia tributaria. Ello con la finalidad de exponer que, si bien contamos con los mecanismos legales que nos permitirían gozar de las ventajas de un orden jurídico predecible en materia tributaria, sustentado en precedentes, es necesario que los órganos encargados de aplicar las normas tributarias efectúen un mayor desarrollo de los precedentes, tanto en sede administrativa como jurisdiccional, a fin de poder materializar tales ventajas.

## II. EL CONCEPTO DE PRECEDENTE

El precedente se define como todo acto anterior con relevancia jurídica que puede proyectar efectos jurídicos hacia el futuro, condicionando el comportamiento de distintos sujetos —por ejemplo, los ciudadanos, los tribunales o la Administración— en casos similares<sup>1</sup>.

Se califica el precedente como normativo cuando tiene la capacidad de producir efectos vinculantes por sí mismo. Así, al haber sido establecido por un sujeto con capacidad para ello, no necesitará de ningún apoyo normativo para desplegar efectos jurídicos tanto en el caso que se resuelve como en casos futuros<sup>2</sup>. Es decir, el operador jurídico se encontrará en la imposibilidad de inaplicarlo en aquellos casos en los que se tiene verificado el supuesto que desencadena su consecuencia jurídica<sup>3</sup>.

En cambio, el precedente será no normativo o persuasivo, en tanto carezca de efecto vinculante por sí mismo. Dicho precedente, a pesar de no ser obligatorio, actuará como pieza indispensable para garantizar el cumplimiento de las exigencias de determinados principios o fines del sistema jurídico en el que se incardina<sup>4</sup>.

## III. FUNDAMENTOS DEL PRECEDENTE: LA SEGURIDAD JURÍDICA Y EL DERECHO A LA IGUALDAD

La seguridad jurídica y el derecho a la igualdad tienen reconocimiento constitucional como principios rectores en materia tributaria.

En efecto, los principios constitucionales tributarios, que pueden clasificarse en dos clases, están consagrados de manera expresa en el artículo 74 de la Constitución Política del Perú de 1993. Tal es el caso de los principios de reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales de la persona y los principios que, a decir del Tribunal Constitucional, “con carácter implícito se derivan del propio texto constitucional”, como sucede con

<sup>1</sup> DÍEZ SASTRE, Silvia. “El precedente administrativo: Fundamentos y eficacia vinculante”. Madrid: Editorial Marcial Pons. 2008. p. 70.

<sup>2</sup> *Ibid.* p. 71.

<sup>3</sup> RODRÍGUEZ SANTANDER, Roger. “El precedente constitucional en el Perú: Entre el poder de la historia y la razón de los derechos”. En: Estudios al precedente constitucional. Lima: Editorial Palestra. 2007. p. 57.

<sup>4</sup> DÍEZ SASTRE, Silvia. *Op. cit.* p. 173.

los principios de capacidad contributiva, deber de contribuir con los gastos públicos y de seguridad jurídica en materia tributaria<sup>5</sup>.

El principio de seguridad jurídica transita todo el ordenamiento jurídico incluyendo, desde luego, a la Constitución Política de 1993, que reconoce dicho principio en forma implícita pues, como bien señala el Tribunal Constitucional:

“El principio de seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas –en especial la de los poderes públicos– frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho es la garantía que informa todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cual ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho<sup>6</sup>”.

Las manifestaciones de la seguridad jurídica son tan diversas como la amplitud de su contenido. Villegas señala que los aspectos fundamentales de la seguridad jurídica implican lo siguiente: (i) La confiabilidad del sistema jurídico, lo que se cumple con los dos postulados básicos de legalidad y no retroactividad; (ii) la certeza respecto de la legislación –de fondo y adjetiva–, que requiere que ésta sea estable y coherente y que no se desvirtúe por la inestabilidad del Derecho y la existencia de fallas técnicas normativas; y (iii) la no arbitrariedad por parte de los órganos administrativos y jurisdiccionales en la aplicación de los preceptos respectivos<sup>7</sup>.

Por su parte, García Novoa distingue dos planos de manifestación de la seguridad jurídica: Uno normativo, que corresponde a la previsi-

bilidad del Derecho, y otro en su aplicación, que se denomina seguridad aplicativa. Esta última manifestación de la seguridad jurídica es definida por dicho autor como “la seguridad de que las proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, se van a aplicar a cada concreta situación de hecho con absoluto respeto a lo previsto en las mismas y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares. Estaremos ante la llamada seguridad aplicativa ante la exigencia de seguridad jurídica dirigida preferentemente a los aplicadores del Derecho –Administración y Tribunales<sup>8</sup>”.

Lo expuesto es acorde con la relevancia de la previsibilidad de los poderes públicos a la que hace referencia el Tribunal Constitucional en la Sentencia 0016-2002-AI/TC, al señalar que el principio de seguridad jurídica exige de los poderes públicos su inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, **mediante una reacción predecible**, para garantizar la permanencia del *statu quo*, porque así lo tenía previsto el ordenamiento jurídico o, en su caso, para dar lugar a las modificaciones necesarias, si tal fue el sentido de la previsión legal.

Por consiguiente, no cabe duda que la predictibilidad del precedente es una manifestación del principio de seguridad jurídica, la que, a su vez, es acorde con el derecho de igualdad.

En efecto, el instituto del precedente se fundamenta en la idea de que los casos idénticos o sustancialmente análogos merezcan una misma decisión por parte de los poderes públicos. Así, el precedente se presenta como un instrumento de realización del derecho fundamental a la igualdad en la aplicación del ordenamiento jurídico, reconocido en el numeral 2 del artículo 2 de la Constitución Política del Perú<sup>9</sup>.

<sup>5</sup> DANÓS ORDÓÑEZ, Jorge. “Balance y Perspectivas de la Jurisprudencia Constitucional Tributaria del Tribunal Constitucional”. Ponencia en el evento: “Aspectos Constitucionales de la Tributación Empresarial”. Lima, Abril de 2009. Sentencia del Tribunal Constitucional [en adelante, STC] 033-2004-AI/TC, fojas 5; STC 2727-2002-AA/TC, fojas 4; STC 033-2004-AI/TC, fojas 6 y 9-12; STC 3303-2002-AA/TC, fojas 12; STC 0041-2004-AI/TC, fojas 25; STC 2727-2002-AA/TC, fojas 9.

<sup>6</sup> STC 0016-2002-AI/TC, fojas 3.

<sup>7</sup> VILLEGAS, Héctor. “El Contenido de la Seguridad Jurídica”. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Volumen 26. 2004. pp. 36-42.

<sup>8</sup> GARCÍA NOVOA, César. “Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica”. En: “La justicia en el diseño y aplicación de los tributos”. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. 2006. pp. 237-258.

<sup>9</sup> Artículo 2.- “Toda persona tiene derecho:  
2. A la igualdad ante la Ley. Nadie debe ser discriminado por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o de cualquiera otra índole”.

Sobre el particular, en la Sentencia del Tribunal Constitucional 5970-2006-PA/TC del 12 de noviembre de 2007 se estableció lo siguiente:

“[...] El derecho a la igualdad tiene dos facetas: Igualdad ante la Ley e igualdad en la Ley. La primera de ellas quiere decir que la norma debe ser aplicable por igual a todos los que se encuentren en la situación descrita en el supuesto de la norma; mientras que la segunda implica que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos sustancialmente iguales, y que cuando el órgano en cuestión considere que debe apartarse de sus precedentes, tiene que ofrecer para ello una fundamentación suficiente y razonable”.

La igualdad, como lo señala el Tribunal Constitucional, además de ser un derecho fundamental, es también un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos. Ello supone que no toda desigualdad constituye necesariamente una discriminación, sino que la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable<sup>10</sup>.

Como señala el Tribunal Constitucional, el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley no garantiza que los tribunales de justicia o los tribunales administrativos no puedan nunca variar de precedente. Ello es así porque el derecho a la igualdad de la Ley no es un obstáculo de corrección del error de la decisión anterior, ni de la emisión de nuevas respuestas frente a una sociedad en constante cambio<sup>11</sup>.

En ese sentido, el precedente debe provenir de una autoridad legítima y su contenido debe ser razonable, pues se debe tratar de una decisión motivada y calificada como justa. Si el precedente es manifiestamente irrazonable, ello debería constituir una justificación para que el juzgador se aparte de él, sin que por ello se vulnere el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley.

Por tanto, cabe afirmar que, en salvaguarda del principio de seguridad jurídica y del dere-

cho a la igualdad, los órganos jurisdiccionales y administrativos deberán observar el marco legal y aplicarlo a cada situación en concreto, sin variar los criterios aplicados para supuestos similares, pudiendo apartarse de sus precedentes siempre que exista una fundamentación suficiente y razonable. La seguridad jurídica, pues, no puede llevar a una petrificación o congelación del Derecho.

De lo expuesto, no cabe duda de las ventajas de un ordenamiento jurídico predecible sustentado en precedentes, las mismas que se presentan como sigue: Preserva la seguridad jurídica; no limita la creación interpretativa de quien resuelve; proscribida la arbitrariedad, en tanto se observe el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley; brinda celeridad en la solución de las controversias; y optimiza la defensa y aumenta la credibilidad institucional, al relevar una imagen de transparencia e imparcialidad, que es fundamental para la legitimidad de las resoluciones jurisdiccionales o administrativas, según sea el caso.

#### IV. LOS PRECEDENTES EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO. SU REGULACIÓN Y EMISIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Los precedentes que regula nuestro ordenamiento jurídico los podemos clasificar en precedentes jurisdiccionales y precedentes administrativos, según el órgano que los emita. Así, los precedentes jurisdiccionales son los emitidos por el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial<sup>12</sup>; por otro lado, los precedentes administrativos son aquellos emitidos por las entidades de la Administración Pública, incluidos los que emitan sus tribunales o consejos regidos por leyes especiales. Tal es el caso del Tribunal Fiscal que, en materia tributaria, es la segunda y última instancia administrativa que resuelve las controversias en materia tributaria.

La regulación que nuestro ordenamiento jurídico le brinda al precedente que puede emitir y, de ser el caso, ha emitido, el Tribunal Constitucional, el Poder Judicial y el Tribunal Fiscal, en materia tributaria, es de suma relevancia, toda vez que nos lleva a afirmar que contamos con los mecanismos legales que nos permiti-

<sup>10</sup> STC 0048-2006-PI/TC.

<sup>11</sup> STC 7289-2005-PA/TC, fojas 23.

<sup>12</sup> Para efectos del presente trabajo, no consideraremos la labor jurisdiccional ejercida por los fueros militar, arbitral y la referida a las Comunidades Campesinas y Nativas; a quienes el Tribunal Constitucional ha reconocido como “jurisdicciones especiales”.

rían gozar de las ventajas de un orden jurídico predecible sustentado en precedentes, razón por la cual en los acápite siguientes nos referimos a dicha regulación y al desarrollo que en materia tributaria ha tenido el precedente en nuestro país.

## V. EL PRECEDENTE JURISDICCIONAL

El ejercicio de la potestad jurisdiccional o la potestad de administrar justicia, como lo señala el Tribunal Constitucional, comprende, en lo esencial, lo siguiente: La tutela de los derechos fundamentales, los derechos ordinarios e intereses legítimos; la sanción de los actos delictivos; el control difuso de la constitucionalidad; y el control de la legalidad de los actos administrativos<sup>13</sup>.

El precedente jurisdiccional se define como la “regla jurídica que, vía interpretación o integración del ordenamiento positivo, crea el juez para resolver el caso planteado y que debe o puede servir para resolver un caso futuro sustancialmente análogo”<sup>14</sup>.

La vinculación del operador respecto a la regla jurídica –precedente– dependerá, según hemos definido previamente, del carácter normativo o no normativo que le otorgue el ordenamiento jurídico, aspecto este último al que nos referiremos seguidamente al reseñar la regulación del precedente que emiten el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial.

## VI. EL PRECEDENTE JURISDICCIONAL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En el artículo 201 de la Constitución Política del Perú se reconoce al Tribunal Constitucional como un órgano constitucional encargado del control de la Constitución, al mismo tiempo que le confiere autonomía e independencia de los demás órganos jurisdiccionales, con sumisión únicamente a la Constitución y a su ley orgánica.

En cuanto a su naturaleza, Landa Arroyo<sup>15</sup> sostiene que la complejidad del Tribunal Constitucional impide que pueda ser entendido a cabalidad únicamente a partir de las atribuciones que le han sido conferidas normativamente por la Constitución o por el régimen jurídico constitucional que lo regula.

Dicha constatación permite señalar que el Tribunal Constitucional debe ser entendido en tres niveles: (i) Como órgano constitucional, en tanto recibe del propio constituyente todos los atributos esenciales de su condición y posición en el sistema constitucional; (ii) como órgano político, toda vez que es vocero del poder constituyente, como supremo intérprete de la Constitución; y (iii) como órgano jurisdiccional, teniendo competencia para conocer en instancia única los procesos de inconstitucionalidad y los conflictos de competencia, y en última y definitiva instancia las resoluciones judiciales denegatorias de los procesos constitucionales de hábeas corpus, hábeas data, amparo y cumplimiento.

Por ello, se entiende que el hecho de que la Constitución no comprendiera al Tribunal Constitucional como un órgano del Poder Judicial no le priva de su carácter de órgano jurisdiccional; siendo que, por el contrario, el Tribunal Constitucional imparte justicia constitucional, velando por el cumplimiento del principio jurídico de supremacía de la Constitución y la vigencia y eficacia de los derechos fundamentales<sup>16</sup>.

## VII. EL PRECEDENTE VINCULANTE DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

El precedente constitucional vinculante se encuentra regulado en el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional<sup>17</sup> y se define como “aquella regla jurídica expuesta en un caso particular y concreto que el Tribunal Constitucional decide establecer como regla general; y, que, por ende, deviene

<sup>13</sup> STC 0023-2003-AI/TC, fojas 11-14.

<sup>14</sup> RODRÍGUEZ SANTANDER, Roger. Op. cit. p. 55.

<sup>15</sup> LANDAARROYO, César. “Autonomía Procesal del Tribunal Constitucional en Proceso y Constitución”. Lima: ARA Editores. 2011. p. 615.

<sup>16</sup> *Ibid.* p. 617.

<sup>17</sup> 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.

en parámetro normativo para la resolución de futuros procesos de naturaleza homóloga<sup>18</sup>.

El reconocimiento del instituto del precedente en cabeza del Tribunal Constitucional supone que dicho órgano colegiado se encuentra facultado para establecer, a través de su jurisprudencia, la política jurisdiccional para la aplicación del Derecho por parte de los jueces del Poder Judicial y del propio Tribunal Constitucional en casos futuros.

Al ser el emisor el Tribunal Constitucional —esto es, el supremo intérprete de la Constitución, el precedente constitucional vinculante tiene efectos similares a una ley, toda vez que “la regla general externalizada como precedente a partir de un caso concreto se convierte en una regla preceptiva común que alcanza a todos los justiciables y es oponible frente a los poderes públicos”. Ello, incluso, sin tener que recurrir previamente ante los tribunales<sup>19</sup>.

Tal como lo reconoce el propio Tribunal Constitucional, el precedente, por definición, está siempre referido a un caso concreto. Por tanto, sin dejar de atender a la configuración del precedente en nuestra tradición jurídica, el Tribunal Constitucional ha establecido que las condiciones que sustentan el uso de la técnica del precedente son las siguientes:

- a. La constatación, a partir de un caso que ha sido sometido a la jurisdicción del Tribunal Constitucional, de la existencia de divergencias o contradicciones latentes en la interpretación de los derechos, principios o normas constitucionales, o de relevancia constitucional.
- b. La constatación, a partir de un caso que ha sido sometido a la jurisdicción del Tribunal Constitucional, de que los operadores jurisdiccionales o administrativos vienen resolviendo en base a una interpretación errónea de una norma del bloque de constitucionalidad; lo cual, a su vez, genera una indebida aplicación de la misma.
- c. Cuando, en el marco de un proceso constitucional de tutela de los derechos,

el Tribunal constata la inconstitucionalidad manifiesta de una disposición normativa que no solo afecta al reclamante, sino que tiene efectos generales que suponen una amenaza latente para los derechos fundamentales.

En este supuesto, al momento de establecer el precedente vinculante el tribunal puede proscribir la aplicación, a futuros supuestos, de parte o del total de la disposición o de determinados sentidos interpretativos derivados del mismo; o puede, también, establecer aquellos sentidos interpretativos que son compatibles con la Constitución.

- d. Cuando se evidencia la necesidad de cambiar de precedente vinculante.

Sin perjuicio de lo anterior, es importante notar que el Tribunal Constitucional podrá apartarse de su propio precedente. A ese efecto, deberá sustentar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia, así como las razones que justifican dicho apartamiento.

En materia tributaria, el Tribunal Constitucional ha emitido diversos precedentes vinculantes, los cuales han sido observados para casos futuros por parte de las instancias administrativas, como es el caso del Tribunal Fiscal y de la Administración Tributaria.

Dentro de tales precedentes es importante destacar el establecido por el Tribunal Constitucional mediante la Sentencia 3741-2004-AA-TC del 14 de noviembre de 2005, en la que, sustentándose en el principio de primacía de la Constitución, ha establecido como precedente vinculante que el Tribunal Fiscal (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>18</sup> STC 3741-2004-AA/TC.

<sup>19</sup> *Ibid.*

También cabe citar el caso del precedente constitucional vinculante emitido por el Tribunal Constitucional, expedido en la sentencia previamente citada, en la que se discutió la constitucionalidad del establecimiento del pago de una tasa para impugnar una decisión de las autoridades administrativas.

En la sentencia bajo comentario, el Tribunal Constitucional consideró que “el establecimiento del pago de un derecho para impugnar una decisión de la administración es atentatorio del principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad en el ejercicio del poder público y, además, desde una perspectiva más general, estimula comportamientos contrarios al espíritu que debe inspirar una práctica administrativa democrática<sup>20</sup>”.

Por ello, estableció como precedente vinculante la siguiente regla sustancial: “Todo cobro que se haya establecido al interior de un procedimiento administrativo, como condición o requisito previo a la impugnación de un acto de la propia administración pública, es contrario a los derechos constitucionales del debido proceso, de petición y de acceso a la tutela jurisdiccional y, por tanto, las normas que lo autorizan son nulas y no pueden exigirse a partir de la publicación de la presente sentencia”.

No obstante lo anterior, mediante la Sentencia 4242-2006-PA/TC del 19 de enero de 2007, el Tribunal Constitucional decidió precisar la regla sustancial antes citada al considerar que la misma no era aplicable en el caso de la interposición de un recurso de reclamación contra una orden de pago, que es el acto en virtud del cual la Administración exige la cancelación de la deuda tributaria respecto de la cual existe certeza sobre su existencia y cuantía.

Por ello, en la sentencia referida en el párrafo anterior, el Tribunal Constitucional consideró que en el caso de la reclamación contra las órdenes de pago no era aplicable el preceden-

te de observancia obligatoria de la Sentencia 3741-2004-AA/TC, toda vez que “la exigencia del pago previo no se origina debido a una tasa condicional para poder solicitar la revisión del caso, sino más bien debido a la existencia de deuda tributaria que el contribuyente tiene el deber de cancelar, conforme a los supuestos del artículo 78 del Código Tributario”.

Como se puede apreciar, si bien mediante el instituto del precedente vinculante el Tribunal Constitucional establece reglas que resultan de aplicación obligatoria para los poderes públicos, bajo determinadas circunstancias procede el apartamiento del precedente por parte del Tribunal Constitucional. Ello, siempre que se deje constancia de los fundamentos de hecho o de derecho que justifiquen dicho apartamiento, como ocurrió respecto del precedente de observancia obligatoria contenido en el Sentencia 3741-2004-AA/TC, en atención a la naturaleza y fundamento de las órdenes de pago.

#### VIII. LA DOCTRINA O JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

La doctrina constitucional se encuentra regulada en el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional<sup>21</sup>, al establecer que “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<sup>22</sup>”.

Así, a diferencia del precedente vinculante, que está expresado en términos precisos como una regla puntual y coincide, o debe coincidir, con el núcleo de los argumentos de la decisión, en el caso de la doctrina jurisprudencial las reglas vinculantes deben ser identificadas en cada caso por el órgano resolutor, el cual debe aplicarlas en los casos futuros<sup>23</sup>.

<sup>20</sup> *Ibíd.*

<sup>21</sup> Artículo VI [Código Procesal Constitucional].- “Control Difuso e Interpretación Constitucional [...] 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”.

<sup>22</sup> Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley 28301, cuya primera disposición general establece: “Los Jueces y Tribunales interpretan y aplican las leyes y toda norma con rango de ley y los reglamentos respectivos según los preceptos y principios constitucionales, conforme a la interpretación de los mismos que resulte de las resoluciones dictadas por el Tribunal Constitucional en todo tipo de procesos, bajos responsabilidad”.

<sup>23</sup> GRANDEZ CASTRO, Pedro P. “Las <peculiaridades> del precedente constitucional en el Perú”. En: “Estudios al precedente constitucional”. Lima: Editorial Palestra. 2007. p. 95.

Por ello, la doctrina constitucional establecida por el Tribunal Constitucional, antes que una regla específica aplicable a un caso futuro, se configura como un conjunto unitario de preceptos orientados a precisar o concretar las disposiciones constitucionales en su confrontación con los casos planteados ante la jurisdicción constitucional<sup>24</sup>.

En relación a la diferencia entre la jurisprudencia y el precedente constitucional, mediante la Sentencia 3741-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional estableció lo siguiente:

“La incorporación del precedente constitucional vinculante, en los términos en que precisa el Código Procesal Constitucional, genera, por otro lado, la necesidad de distinguirlo de la jurisprudencia que emite este Tribunal. Las sentencias del Tribunal Constitucional, dado que constituyen la interpretación de la Constitución del máximo tribunal jurisdiccional del país, se estatuyen como fuente de derecho y vinculan a todos los poderes del Estado. Asimismo, conforme lo establece el artículo VI del Código Procesal Constitucional y la Primera Disposición General de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, Ley 28301, los jueces y tribunales interpretan y aplican las leyes y reglamentos conforme a las disposiciones de la Constitución y a la interpretación que de ellas realice el Tribunal Constitucional a través de su jurisprudencia en todo tipo de procesos. La jurisprudencia constituye, por tanto, la doctrina que desarrolla el Tribunal en los distintos ámbitos del derecho, a consecuencia de su labor frente a cada caso que va resolviendo.

Por otro lado, con [el] objeto de conferir mayor predictibilidad a la justicia constitucional, el legislador del Código Procesal Constitucional también ha introducido la técnica del precedente, en su artículo VII del título preliminar, al establecer que ‘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’.”

De lo expuesto, cabe inferir que, tanto la jurisprudencia cuanto el precedente constitucional, tienen en común la característica de su efecto vinculante, en el sentido de que ningun-

na autoridad, funcionario o particular, puede resistirse a su cumplimiento obligatorio. Sin embargo, es innegable que en el caso de la doctrina jurisprudencial, al no existir un poder normativo general, extrayendo una norma específica a partir de un caso concreto, queda relativizado el efecto vinculante de la misma<sup>25</sup>, en el sentido que corresponderá al operador jurídico definir cuál es el extremo vinculante aplicable en cada caso.

Al igual que en caso del precedente constitucional, a modo ilustrativo, es pertinente hacer referencia a la doctrina jurisprudencial establecida en materia tributaria por el Tribunal Constitucional. Tal es el caso de la Sentencia 02044-2009-AA/TC del 12 de diciembre de 2012, mediante la cual se estableció expresamente que constituyen doctrina jurisprudencial vinculante los fundamentos 7, 11, 12 y 13 expuestos en dicha sentencia, a efectos de delimitar la actuación del ejecutor coactivo dentro del procedimiento de cobranza de deudas tributarias distintas a las de los gobiernos locales.

También encontramos un supuesto de doctrina jurisprudencial, a partir de los reiterados pronunciamientos emitidos por el Tribunal Constitucional, en relación con la inaplicación de intereses moratorios durante la tramitación de los procesos de amparo en los que se hubiera discutido la constitucionalidad del Impuesto Temporal a los Activos Netos.

Así, dado el reconocimiento de la semejanza de dicho impuesto con el Impuesto Mínimo a Renta y el Impuesto Extraordinario a los Activos Netos, declarados inconstitucionales por el Tribunal Constitucional en las sentencias 1255-2003-PA/TC, 3591-2004-PA/TC, 7802-2006-PA/TC, 1282-2006-PA/TC, 05164-2009-PA/TC, 04970-2009-PA/TC y 02181-2010-PA/TC, se estableció de forma reiterada lo siguiente:

- a. El Impuesto Temporal a los Activos Netos es un tributo que no lesiona principio constitucional alguno, siendo su pago constitucional y legalmente exigible a los contribuyentes. La ley y el reglamento cuestionados, por ello, son constitucionales y las órdenes de pago resultan exigibles.

<sup>24</sup> Ibíd. p. 94.

<sup>25</sup> Ibíd. p. 62.

- b. No obstante, aunque la demanda haya sido desestimada, deben precisarse los alcances del fallo respecto del pago de intereses.
- c. La prolongada duración del proceso de amparo traería como consecuencia directa –de condenarse al pago de intereses moratorios– que quien solicitó la tutela de un derecho termine en una situación que le ocasione un perjuicio económico mayor que aquel al que hubiera sufrido si no hubiese interpuesto la demanda, en la equivocada creencia de que el Impuesto Temporal a los Activos Netos resultaba equiparable al Impuesto Mínimo a la Renta o al Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta, resultado que no sería consustancial con el criterio de razonabilidad y el ejercicio de la tutela jurisdiccional efectiva que se traduce en un pronunciamiento oportuno por parte de los jueces; más aún cuando se trata de procesos que, como el amparo, merecen tutela urgente.
- d. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria [en adelante, Sunat] tendrá que abstenerse de considerar el cobro de los intereses moratorios, debiendo cumplir además con su función orientadora al contribuyente, informando las formas o facilidades de pago establecidas en el Código Tributario o leyes especiales relativas a la materia.
- e. La regla de abstención de cobro sólo rige hasta la fecha en que existió la duda sobre el pago del tributo, esto es el 1 de julio de 2007, fecha en que se publicó en el diario oficial El Peruano la Sentencia 3797-2006-PA/TC, con la que se confirmó la constitucionalidad del Impuesto Temporal a los Activos Netos.

- f. Aquellos contribuyentes que presentaron su demanda luego de esta fecha deberán pagar su impuesto e intereses –inclusive los moratorios– de acuerdo a las normas del Código Tributario.

Como se puede apreciar, la doctrina constitucional, antes que una regla específica aplicable a casos futuros, sin dejar de ser vinculante para todos los poderes públicos, se configura a partir de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional, generándose así un conjunto unitario de preceptos, de los cuales el órgano resolutor deberá identificar las reglas vinculantes en cada caso. Esto último ocurrió en el caso de la abstención de intereses, cuya doctrina constitucional fue interpretada por el Tribunal Fiscal en el mismo sentido que el precisado por el Tribunal Constitucional.

#### IX. EL PRECEDENTE JURISDICCIONAL DEL PODER JUDICIAL

El Poder Judicial, en el Estado peruano, administra justicia y cumple la función esencial de controlar el poder. Fiscaliza al Poder Legislativo y al Poder Ejecutivo, conforme al segundo párrafo del artículo 138 de la Constitución, constituyendo la garantía última para la protección de la libertad de las personas frente a una actuación arbitraria y el dirimente de las controversias entre particulares<sup>26</sup>.

Como parte de dicha labor, el Poder Judicial puede emitir precedentes judiciales normativos a través de la Corte Suprema de Justicia de la República. Adicionalmente, respecto de la doctrina jurisprudencial, cabe señalar que compete a las salas especializadas de dicha instancia del Poder Judicial ordenar su la publicación trimestral en el diario oficial, de conformidad con el artículo 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, Decreto Legislativo 767<sup>27</sup>, la misma que está constituida por las ejecutorias que fijen princi-

<sup>26</sup> STC 004-2004-CC/TC, fojas 31.

<sup>27</sup> Artículo 22.- “Las salas especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la República ordenan la publicación trimestral en el diario oficial El Peruano de las ejecutorias que fijan principios jurisprudenciales que han de ser de obligatorio cumplimiento en todas las instancias judiciales. Estos principios deben ser invocados por los magistrados de todas las instancias judiciales, cualquiera que sea su especialidad, como precedente de obligatorio cumplimiento. En caso que por excepción decidan apartarse de dicho criterio, están obligados a motivar adecuadamente su resolución dejando constancia del precedente obligatorio que desestiman y de los fundamentos que invocan. Los fallos de la Corte Suprema de Justicia de la República pueden excepcionalmente apartarse en sus resoluciones jurisdiccionales, de su propio criterio jurisprudencial, motivando debidamente su resolución, lo que debe hacer conocer mediante nuevas publicaciones, también en el diario oficial El Peruano, en cuyo caso debe hacer mención expresa del precedente que deja de ser obligatorio por el nuevo y de los fundamentos que invocan”.

pios jurisprudenciales, de obligatorio cumplimiento **en todas las instancias judiciales**.

La emisión de precedentes normativos por parte de la Corte Suprema se produce a través de los plenos y de sus salas especializadas<sup>28</sup>. En cuanto a los plenos, tenemos que en materia civil, por ejemplo, cabe emitir precedentes al amparo del artículo 400 del Código Procesal Civil<sup>29</sup>; y, en materia penal, tales precedentes pueden ser emitidos por el Pleno Casatorio de los vocales de lo penal de la Corte Suprema, según el numeral 4 del artículo 433 del Código Procesal Penal<sup>30</sup>.

En materia contencioso-administrativa, que es el tema que reviste interés para las controversias tributarias, cabe señalar que constituirán precedentes vinculantes las sentencias emitidas por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema, conforme lo prevé el artículo 37 de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo<sup>31</sup>, Ley 27584.

Respecto de este último supuesto, es pertinente incidir en el cambio introducido por la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, en el sentido que se ha establecido el carácter vinculante de las decisiones expedidas por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema, sin necesidad de que exista un pronunciamiento por parte de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia de la República, conforme había sido previsto por el artículo 400 del Código Procesal Civil<sup>32</sup>. Ello con la finalidad de lograr uniformidad en la jurisprudencia y predictibilidad en las decisiones de los órganos jurisdiccionales en materia contencioso administrativa<sup>33</sup>.

En materia tributaria, cuyas controversias se inician en sede administrativa –en primera instancia ante el órgano administrador del tributo y en segunda y última instancia ante el Tribunal Fiscal–, cabe afirmar que su sometimiento al proceso judicial no ha generado precedentes vinculantes.

<sup>28</sup> Artículo 144.- “El Presidente de la Corte Suprema lo es también del Poder Judicial. La Sala Plena de la Corte Suprema es el órgano máximo de deliberación del Poder Judicial”.

<sup>29</sup> Artículo 400.- “Precedente judicial

La Sala Suprema Civil puede convocar al pleno de los magistrados supremos civiles a efectos de emitir sentencia que constituya o varíe un precedente judicial. La decisión que se tome en mayoría absoluta de los asistentes al Pleno Casatorio constituye precedente judicial y vincula a los órganos jurisdiccionales de la República, hasta que sea modificada por otro precedente.

Los abogados podrán informar oralmente en la vista de la causa ante el pleno casatorio.

El texto íntegro de todas las sentencias casatorias y las resoluciones que declaran improcedente el recurso se publican obligatoriamente en el diario oficial, aunque no establezcan precedente. La publicación se hace dentro de los sesenta días de expedidas, bajo responsabilidad”.

<sup>30</sup> Artículo 433.- “Contenido de la sentencia casatoria y Pleno Casatorio

[...] 4. Si se advirtiere que otra Sala Penal Suprema u otros integrantes de la Sala Penal en sus decisiones sostuvieran criterios discrepantes sobre la interpretación o la aplicación de una determinada norma, de oficio o a instancia del Ministerio Público o de la Defensoría del Pueblo, en relación a los ámbitos referidos a su atribución constitucional, obligatoriamente se reunirá el Pleno Casatorio de los vocales de lo penal de la Corte Suprema. En este caso, previa a la decisión del pleno, que anunciará el asunto que lo motiva, se señalará día y hora para la vista de la causa, con citación del Ministerio Público y, en su caso, de la Defensoría del Pueblo. Rige, en lo pertinente, lo dispuesto en el numeral anterior”.

<sup>31</sup> Artículo 37.- “Principios jurisprudenciales

Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso-administrativa, constituyen precedente vinculante.

Los órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en el precedente vinculante, siempre que se presenten circunstancias particulares en el caso que conocen y que motiven debidamente las razones por las cuales se apartan del precedente.

El texto íntegro de todas las sentencias expedidas por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República se publicarán en el diario oficial El Peruano y en la página web del Poder Judicial. La publicación se hace dentro de los sesenta días de expedidas, bajo responsabilidad”.

<sup>32</sup> PIORI POSADA, Giovanni. “Comentarios a la Ley del Proceso Contencioso Administrativo”. Lima: ARA Editores. 2009. p. 191.

<sup>33</sup> Así fue establecido en la exposición de motivos de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo: “En ese sentido, lo decidido por la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia vinculará a todos los órganos jurisdiccionales, salvo que estos últimos, en decisión especialmente motivada, señalen las razones por las cuales se apartan del caso. Debe tenerse presente que el artículo exige una especial motivación de las resoluciones que se apartan de lo decidido por la Corte Suprema, con lo que, adicionalmente a la debida motivación que debe tener toda decisión jurisdiccional sobre el tema de fondo, se exige que en la resolución exista una parte en la cual se motive[n] debidamente las razones por las cuales se apartan del

En cuanto a la doctrina jurisprudencial vinculante en materia tributaria, también cabe afirmar que su desarrollo ha sido mínimo, pudiendo citarse el caso de la jurisprudencia judicial reiterada por parte de la sala civil y la sala constitucional y social de la Corte Suprema en el sentido en que, de acuerdo con los principios del *pacta sunt servanda* y de la primacía del Derecho Internacional convencional sobre el Derecho interno, los tratados que versan sobre materias de soberanía tributaria prevalecen sobre las normas internas con rango de ley; jurisprudencia que a su vez motivó que el Tribunal Fiscal también emitiera un precedente administrativo vinculante para la administración tributaria mediante la Resolución 3041-A-2004 publicada en el diario oficial El Peruano el 28 de mayo de 2004<sup>34</sup>.

La carencia de precedentes vinculantes y doctrina jurisprudencial en materia tributaria podría obedecer, entre otras razones, a la falta de especialización en materia tributaria en sede judicial, aspecto este último que estaría siendo subsanado mediante la implementación de juzgados y cortes especializadas en materia tributaria que se ha llevado a cabo a partir del 16 de julio de 2013.

En efecto, mediante la Resolución administrativa 206-2012-CE-PJ, publicada el 27 de octubre de 2012, el Consejo Ejecutivo del Poder Judicial dispuso la creación de seis juzgados especializados en lo contencioso administrativo, dos salas superiores especializadas en lo contencioso administrativo y un juzgado especializado en lo constitucional, todos ellos con subespecialidad en temas tributarios y aduaneros donde sean parte el Tribunal Fiscal o la Sunat.

Conforme se indica en los considerandos de la citada disposición, la creación de los juzgados y salas con subespecialidad en materia tributaria y aduanera se adoptó teniendo en cuenta el elevado número de procesos que se tramitan en la Corte Superior de Justicia de Lima sobre dichas materias, con la finalidad de que sea posible brindar un trámite más célere a dichas causas, evitar la dilación innecesaria de las mismas, así como propender a una más eficiente administración de justicia.

La celeridad que se busca dentro de los objetivos señalados podría alcanzarse mediante la emisión de precedentes vinculantes, pues ello no solo permitirá preservar la seguridad jurídica y observar el derecho a la igualdad, sino que, además, como se ha señalado, optimizará la defensa y aumentará la credibilidad institucional del órgano encargado de aplicar el marco legal y brindará legitimidad a sus resoluciones.

## X. EL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO

La Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, en su artículo VI numeral 1 define al precedente administrativo como “Los actos administrativos que al resolver casos particulares interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de la legislación, constituirán precedentes administrativos de observancia obligatoria por la entidad, mientras dicha interpretación no sea modificada. Dichos actos serán publicados conforme a las reglas establecidas en la presente norma”<sup>35</sup>; y en su artículo V numeral 2.8 se les reconoce como fuente del procedimiento administrativo<sup>36</sup>.

criterio establecido por la Corte Suprema, señalando entre otras cosas qué particularidades tiene el caso que conocen para que en él no sea de aplicación lo establecido por la jurisprudencia suprema. Por ello, el proyecto apuesta por una jurisprudencia uniforme en materia contencioso administrativa [...]. Esta apuesta por la uniformidad de la jurisprudencia [...] tiene por finalidad además, crear una predictibilidad en esa materia”.

<sup>34</sup> El Tribunal Fiscal inaplicó un decreto de urgencia que estableció un derecho específico a la importación sin tener en cuenta que el Protocolo Modificatorio del Convenio de Cooperación Aduanera Peruano Colombiano de 1983 establece un arancel común con gravamen único que prohíbe establecer otro gravamen. El texto de la Resolución 3041-A-2004 se puede consultar en la página web del Tribunal Fiscal.

<sup>35</sup> Artículo VI.- “Precedentes administrativos  
[...] 2. Los criterios interpretativos establecidos por las entidades podrán ser modificados si se considera que no es correcta la interpretación anterior o es contraria al interés general. La nueva interpretación no podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados.  
3. En todo caso, la sola modificación de los criterios no faculta a la revisión de oficio en sede administrativa de los actos firmes.

<sup>36</sup> Artículo V, numeral 2.8.- “Fuentes del procedimiento administrativo  
[...] Son fuentes del procedimiento administrativo:  
[...] Las resoluciones emitidas por la administración a través de sus tribunales o consejos regidos por leyes especiales, estableciendo criterios interpretativos de alcance general y debidamente publicadas. Estas decisiones generan precedente administrativo, agotan la vía administrativa y no pueden ser anuladas en esa sede”.

El precedente administrativo constituye una fuente de integración del Derecho Administrativo, cuya importancia práctica y finalidad radica en la posibilidad de orientar la interpretación que los operadores jurídicos realicen en la aplicación de las instituciones al interior de un procedimiento administrativo<sup>37</sup>.

Las características del precedente administrativo se presentan como sigue: Es un acto administrativo<sup>38</sup> que queda firme y agota la vía administrativa cuando no se impugne en el plazo de ley o de producirse el desistimiento de un recurso administrativo antes que se notifique la resolución final de la instancia; que resuelve sobre casos particulares –referido a un caso concreto, que puede proyectar efectos jurídicos hacia el futuro, condicionando el comportamiento de distintos sujetos–; e interpreta de forma expresa y con carácter general el sentido de la legislación.

En efecto, si bien el precedente es un acto administrativo firme que resuelve casos particulares, estos contienen interpretaciones o razonamientos jurídicos de proyección general, pero referidas al contenido de las normas. En ese sentido, tiene aptitud para condicionar las resoluciones futuras de las mismas entidades, exigiéndoles seguir un contenido similar en casos sustancialmente análogos<sup>39</sup>.

El precedente administrativo es de carácter normativo cuando vincula, hacia el futuro y de forma unilateral, a toda autoridad perteneciente al ámbito institucional, siendo posible que el mismo sea invocado por terceros en casos análogos. No obstante lo anterior, la Ley del Procedimiento Administrativo Ge-

neral reconoce la posibilidad de apartarse del precedente. Dicha posibilidad halla su fundamento en la necesidad de permitir una dinámica a la administración pública, adecuando sus decisiones a las fluctuantes necesidades del interés general<sup>40</sup>.

Habiendo referido las características que configuran el precedente administrativo regulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, la cual es aplicable supletoriamente en materia tributaria conforme lo prevé la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, procedemos a desarrollar el precedente administrativo vinculante que en materia tributaria le compete emitir al Tribunal Fiscal.

#### XI. EL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO QUE EMITE EL TRIBUNAL FISCAL

El Tribunal Fiscal, en el Perú, es un órgano colegiado especializado en materia tributaria que resuelve a nivel nacional, en segunda y última instancia administrativa, las controversias en materia tributaria. El Tribunal Fiscal depende administrativamente del Ministerio de Economía y Finanzas, goza de autonomía funcional y cuenta con asignación presupuestaria directa. Su misión es “resolver oportunamente las controversias tributarias que surjan entre la administración y los contribuyentes, interpretando y aplicando la ley, fijando criterios jurisprudenciales uniformes, y proponiendo normas que contribuyan con el desarrollo del sistema tributario”.

Es innegable la importancia que tiene la actuación del Tribunal Fiscal en el Perú debido a la carencia de especialidad en materia impositi-

<sup>37</sup> HUAPAYA TAPIA, Ramón. “El artículo V de la Ley del Procedimiento Administrativo General o el Derecho Administrativo como Ordenamiento Jurídico”. En: “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”. Lima: Ara Editores. 2005. p. 118.

<sup>38</sup> Conforme el numeral 1.1 del artículo 1 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, son actos administrativos las declaraciones de las entidades que, en el marco del derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta. Adicionalmente, el numeral 1.2 del artículo 1 de la citada ley establece que no son actos administrativos: (i) Los actos de administración interna de las entidades destinados a organizar o hacer funcionar sus propias actividades o servicios; y, (ii) los comportamientos y actividades materiales de las entidades.

<sup>39</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos. “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”. Lima: Editorial Gaceta Jurídica. 2009. p. 105.

<sup>40</sup> *Ibid.* p. 108.

Se distingue al precedente administrativo de: (i) La actividad reglamentaria de la administración, toda vez que la misma es una actividad abstracta y general por la cual se crean normas jurídicas vinculantes para destinatarios indeterminados; y, (ii) la actividad consultiva de la administración. El precedente surge dentro de un acto administrativo que resuelve situaciones concretas. Como tal, el precedente es un sentido interpretativo u opción interpretativa de la autoridad administrativa que vincula hacia el futuro a quien lo dictó. Por su parte, la actividad consultiva es la que consiste en la expresión de opiniones administrativas sin ningún juzgamiento de caso concreto. Ver: MORÓN URBINA, Juan Carlos. *Op. cit.* p. 106.

va por parte de la justicia ordinaria y de la falta de predictibilidad en sus fallos.

El Tribunal Fiscal, como parte del ejercicio de su función resolutoria, está facultado para emitir precedentes vinculantes –de observancia obligatoria– al amparo del artículo 154 del Código Tributario<sup>41</sup>, cuya emisión requiere un acuerdo de la Sala Plena<sup>42</sup>. Dichos precedentes deben ser publicados en el diario oficial El Peruano y son vinculantes para los órganos de la administración tributaria (eficacia vertical) y los miembros del Tribunal Fiscal (eficacia horizontal)<sup>43</sup>, mientras dicha interpretación no sea modificada por el propio Tribunal Fiscal.

Vale la pena resaltar que en los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la administración tributaria no podrá interponer una demanda contencioso administrativa. Ello reduce la posibilidad de que se judicialicen las controversias en materia tributaria por iniciativa de la Administración Tributaria, y se condice con el fundamento del precedente al otorgar predictibilidad y seguridad jurídica a los administrados respecto del sentido del pronunciamiento final por parte del órgano resolutor.

La emisión de precedentes vinculantes por parte del Tribunal Fiscal no sólo es de la mayor

importancia para poder acceder a las ventajas que procura un ordenamiento jurídico predecible sustentado en precedentes, sino que, dada la carga procesal existente y el devengue de intereses moratorios, resulta que, en materia tributaria, la contribución de los precedentes a la celeridad en la solución de las controversias es determinante para salvaguardar los derechos de los administrados e impactar positivamente en la recaudación.

Los supuestos en los que corresponde la emisión de precedentes de observancia obligatoria por parte del Tribunal Fiscal, conforme lo prevén los artículos 154 y 170 del Código Tributario, son los siguientes: (i) Cuando se interprete de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias; (ii) cuando existan resoluciones con fallos contradictorios entre sí, a fin de decidir el criterio que deba prevalecer en posteriores resoluciones que emita el Tribunal Fiscal; (iii) cuando se cambie un criterio anterior, sea o no vinculante; (iv) cuando se aclare el sentido de una norma que por su oscuridad genera una duda razonable en su interpretación y, por ello, se dispense de la aplicación de intereses y sanciones respecto de los incumplimientos producidos antes de la aclaración de la norma; (v) cuando exista un criterio recurrente de las salas especializadas; y, (vi) cuando se

<sup>41</sup> Artículo 154.- “Jurisprudencia de observancia obligatoria

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las salas especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la administración tributaria mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial. De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el presidente del tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior, así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el diario oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la administración tributaria no podrá interponer demanda contencioso administrativa”.

<sup>42</sup> Artículo 98, inciso 2.- “Composición del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal está conformado por:

[...] La Sala Plena del Tribunal Fiscal, compuesta por todos los vocales del Tribunal Fiscal. Es el órgano encargado de establecer, mediante acuerdos de Sala Plena, los procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal así como la unificación de los criterios de sus salas. La Sala Plena podrá ser convocada de oficio por el presidente del Tribunal Fiscal o a pedido de cualquiera de las salas. En caso que el asunto o asuntos a tratarse estuvieran referidos a disposiciones de competencia exclusiva de las salas especializadas en materia tributaria o de las salas especializadas en materia aduanera, el Pleno podrá estar integrado exclusivamente por las salas competentes por razón de la materia, estando presidida por el presidente del Tribunal Fiscal, quien tendrá voto dirimente”.

<sup>43</sup> Acuerdo de Sala Plena 2002-10 (17.09.2002): “Los acuerdos adoptados en sesión de Sala Plena y que consten en un acta debidamente suscrita por los vocales asistentes, **son de aplicación obligatoria para todos los vocales**, en tanto el Pleno no reconsidere el acuerdo. Corresponde al Pleno decidir si el acuerdo adoptado se ajusta a lo establecido en el artículo 154 del Código Tributario y en consecuencia la resolución que se expida deba ser publicada en el diario oficial El Peruano” [El énfasis es nuestro].

emitan resoluciones en virtud de la atribución conferida por el artículo 102 del Código Tributario, que incluye el caso en que se efectúe el control difuso de validez constitucional de normas con rango de ley, así como el control de legalidad de las normas reglamentarias.

La interpretación del sentido y alcance de las normas tributarias ha llevado al Tribunal Fiscal a emitir precedentes de observancia obligatoria, para lo cual se requiere que dicho precedente sea aprobado como tal por el Pleno del Tribunal Fiscal<sup>44</sup> y sea plasmado en una resolución que se pronuncie sobre un caso en particular. Esto es, que a través del precedente se resuelva una controversia en particular.

Este supuesto corresponde tanto a la definición doctrinaria del precedente cuanto a la prevista en la Ley del Procedimiento Administrativo General<sup>45</sup>, cuyos alcances hemos detallado previamente. Dicha labor abarca el supuesto por el cual el presidente del tribunal debe someter a debate en Sala Plena cuando se presenten fallos contradictorios entre sí, a efectos de decidir el criterio que debe prevalecer, el mismo que constituirá precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal; y también corresponderá que sea ejercida por el vocal de la sala especializada cuando considere que existen razones para sustentar un cambio de criterio anterior, sea este vincu-

lante o no, pues en ambos casos se requerirá la emisión de un precedente de observancia obligatoria, cuya formalidad exige su publicación en el diario oficial El Peruano.

Es de la mayor relevancia la interpretación que, sobre el sentido y alcance, pueda efectuar el Tribunal Fiscal a través de un precedente vinculante pues, además de brindar predictibilidad, dicho órgano puede ejercer la atribución que le ha sido conferida mediante el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario, la cual consistente en disponer la dispensa de intereses y sanciones cuando la interpretación que efectúe el Tribunal Fiscal permita aclarar el sentido de una norma que por su oscuridad genera una duda razonable en su interpretación.

La existencia de una duda razonable en la interpretación de la norma deberá ser evaluada en cada caso, toda vez que su origen podrá ser tan variado como lo son las distintas formas de vulneración del principio de seguridad jurídica manifestado a través de la certeza objetiva del ordenamiento. Así, la duda razonable podrá provenir, entre otros, de una legislación confusa, oscura, incompleta, reglamentada tardíamente, con vacíos normativos, carente de normas transitorias que resuelvan las controversias que se pudieran suscitar sobre su aplicación en el tiempo e, incluso, de un exceso de producción normativa cuya sucesión en el tiempo cree desconcierto<sup>46</sup>.

<sup>44</sup> El Reglamento de Organización y Funciones del Tribunal Fiscal, aprobado por Resolución Ministerial 223-2011-EF/43, en su artículo 30, inciso b, establece dentro de las funciones de la Sala Plena del Tribunal Fiscal el "uniformar la jurisprudencia y aprobar criterios que constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria, de conformidad con lo establecido en el artículo 154 del Código Tributario".

<sup>45</sup> Artículo VI, inciso 1.- "Precedentes administrativos  
[...] Los actos administrativos que al resolver casos particulares interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de la legislación, constituirán precedentes administrativos de observancia obligatoria por la entidad mientras dicha interpretación no sea modificada. Dichos actos serán publicados conforme a las reglas establecidas en la presente norma".

<sup>46</sup> CALLER FERREYROS, María Eugenia. "Las causales eximentes de sanciones e intereses moratorios que prevé el Código Tributario peruano". En: "Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel. PUCP". Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario. 2010. pp. 575-576. Sobre el particular, encontramos diversos pronunciamientos por parte del Tribunal Fiscal respecto de la existencia de duda razonable en la interpretación de la norma, como es el caso cuando se utiliza el término "similar", que en materia tributaria es una mala técnica sin una adecuada reglamentación (Resolución del Tribunal Fiscal 18365 del 4 de mayo de 1984); cuando el texto de la ley necesitaba ser precisado por sus omisiones y evidentes deficiencias en la redacción, lo que no fue realizado por la norma reglamentaria (Resolución del Tribunal Fiscal 19845 del 17 de octubre de 1986); cuando la resolución del tribunal modifica la interpretación dada por la administración tributaria y que fue publicada en dos comunicados (Resolución del Tribunal Fiscal 17719 del 20 de mayo de 1983); por la falta de precisión legal sobre el momento en que debe considerarse producido el hecho imponible (Resolución del Tribunal Fiscal 18772 del 5 de diciembre de 1984); por la absolución de una consulta al contribuyente por parte de la administración, cuyo criterio no es compartido por el Tribunal Fiscal (Resolución del Tribunal Fiscal 19198 del 31 de octubre de 1985); por la variación de la jurisprudencia por parte del propio Tribunal Fiscal, referida al ámbito de aplicación del tributo (Resolución del Tribunal Fiscal 19421 del 12 de marzo de 1986); porque la interpretación de la ley recién se produce con la entrada en vigencia de la norma reglamentaria (Resolución del Tribunal Fiscal 674-4-96 del 13 de marzo de 1996); porque el texto de la norma no hizo

Otro supuesto en que el Tribunal Fiscal también debe emitir un precedente vinculante a través de una resolución que constituya jurisprudencia de observancia obligatoria es el caso en el que exista un criterio recurrente de las salas especializadas que conforman el Tribunal Fiscal.

El supuesto referido en el párrafo anterior fue incorporado por el Decreto Legislativo 1113, publicado en el diario oficial El Peruano el 5 de julio de 2012. Según se estableció en la exposición de motivos, la incorporación de dicho supuesto se produjo atendiendo a que existen criterios reiterados contenidos en resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que no constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria, por lo que, pese a la recurrencia del criterio, la administración tributaria omite su aplicación. Ello habría generado incertidumbre en los administrados respecto a cómo aplicar las normas tributarias que los rigen.

Al respecto, cabe señalar que, de conformidad con la cuarta disposición complementaria final del Decreto Legislativo 1113, mediante el Decreto Supremo 206-2012-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el 23 de octubre de 2012, se estableció como parámetro para determinar la recurrencia de criterios, la existencia de tres resoluciones emitidas por salas del Tribunal Fiscal de la misma especialidad<sup>47</sup>.

En base a la existencia de criterios recurrentes, el Tribunal Fiscal, a la fecha, ha emitido las resoluciones 2013-1-6335, 2013-1-6592, 2013-9-9882 y 2013-7-11125<sup>48</sup>, que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria y que recogen como precedentes vinculantes a criterios recurrentes emitidos con anterior-

idad y que, hasta su publicación en el diario oficial El Peruano, no eran considerados por la administración tributaria, justamente por considerar que no la vinculaban.

Finalmente, cabe referirnos a una de las atribuciones más importantes que tiene el Tribunal Fiscal y que también requiere la emisión de un precedente de observancia obligatoria. Es el caso de la atribución que el artículo 102 del Código Tributario le confiere al Tribunal Fiscal<sup>49</sup> y en virtud de la cual, al momento de resolver, dicho órgano debe preferir la aplicación de la norma de mayor jerarquía, sobre la inferior que la contravenga.

En efecto, dicha atribución merece un especial comentario pues, desde el año 1981, por mandato expreso de la Ley<sup>50</sup>, se dispuso que el Tribunal Fiscal, al resolver, debía aplicar la norma de mayor jerarquía, lo que convirtió a dicho tribunal, en el único tribunal administrativo en el Perú que tenía el encargo expreso de ser el custodio de la legalidad dentro de la propia administración pública.

El alcance de tal atribución, inicialmente, fue establecida por el propio tribunal, el cual interpretó que el control de legalidad que le había sido conferido estaba referido únicamente a las “normas reglamentarias” emitidas en materia tributaria y que contravinieran la ley. Para el Tribunal Fiscal dicha atribución no le permitía inaplicar una norma con rango de ley, sino únicamente normas de jerarquía inferior a la ley por ser contrarias a esta última.

Es de resaltar que el control de legalidad debe ser ejercido mediante la emisión de una resolución que, publicada en el diario oficial, estable-

precisiones con relación a la derogatoria que establecía (Resolución del Tribunal Fiscal 3369-2 del 16 de mayo de 1995); y, entre otras, por la inaplicabilidad de la norma reglamentaria que trasgredió la ley, lo que conlleva a reconocer que la omisión al pago del tributo se debió a una interpretación equivocada, sustentada en dicha norma reglamentaria (Resolución del Tribunal Fiscal 105-2-96 del 10 de julio de 1996 y 1029-1-96 del 26 de julio de 1996).

<sup>47</sup> Bajo las siguientes condiciones: (i) Cuando existan tres o más salas de la misma especialidad, las resoluciones deben haberse emitido en salas diferentes; (ii) cuando existan dos salas de la misma especialidad, la recurrencia se verificará cuando ambas salas, de manera conjunta, sumen tres resoluciones; y, (iii) cuando exista una sala especializada, el criterio recurrente deberá verificarse sólo en dicha sala. De conformidad con el artículo 3 del Decreto Supremo 206-2012-EF, mediante el acta de reunión de Sala Plena 2012-23 del 19 de diciembre de 2012, la Sala Plena del Tribunal Fiscal aprobó el procedimiento a seguir para la aprobación del criterio recurrente a ser recogido en una jurisprudencia de observancia obligatoria.

<sup>48</sup> Dichas resoluciones se pueden consultar en la página web del Tribunal Fiscal.

<sup>49</sup> Artículo 102.- “Jerarquía de las 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”.

<sup>50</sup> Dicho mandato fue establecido mediante el Decreto Legislativo 187 publicado el 15 de mayo de 1981.

ce un precedente de observancia obligatoria. Es decir, debe tratarse de una resolución dictada al amparo del citado artículo 154 del Código Tributario y, en tal virtud, el mandato contenido en dicha resolución, en cuanto dispone la inaplicabilidad de la norma reglamentaria por ser contraria a Ley, constituye un precedente de alcance general que es vinculante para la administración tributaria y los administrados.

En ejercicio de dicha atribución el Tribunal Fiscal ha dispuesto la inaplicabilidad de distintas normas reglamentarias en materia tributaria, tales como decretos supremos, resoluciones ministeriales, resoluciones de superintendencia o directivas, entre otras, por considerar que excedían los alcances de la ley<sup>51</sup>.

Es mediante un **precedente vinculante** del Tribunal Constitucional, emitido a través de la Sentencia 3741-2004-AA/TC —a la cual nos hemos referido anteriormente—, que se ha establecido que al Tribunal Fiscal no sólo le compete un control de legalidad de normas reglamentarias, sino que, adicionalmente, se le atribuye la facultad de inaplicar una “norma con rango de ley” en caso resulte contraria a la Constitución<sup>52</sup>, labor que es similar a la que desarrolla el Poder Judicial (control difuso).

Sobre el particular, cabe señalar que la aplicación del control difuso de constitucionalidad de las normas por parte de las autoridades

administrativas fue objeto de debate a nivel doctrinario y motivo de diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, hasta la emisión y publicación del precedente de observancia obligatoria contenido en la citada Sentencia 3741-2004-AA/TC del 14 de noviembre de 2005<sup>53</sup>.

Lo cierto es que, a la fecha, la exigencia de la emisión de un precedente vinculante por parte del Tribunal Fiscal, mediante una resolución que constituya jurisprudencia de observancia obligatoria, se presenta en el caso que se ejerza la atribución conferida en el citado artículo 102 del Código Tributario y que incluye el supuesto en que se efectúe el control difuso de validez constitucional de normas con rango de ley, así como el control de legalidad de las normas reglamentarias y se disponga su inaplicabilidad.

Por lo tanto, cabe concluir que el Tribunal Fiscal en el Perú es un órgano resolutorio, especializado en materia tributaria, que tiene a su cargo el garantizar la legitimidad en el cobro de los tributos, pues no sólo controla que los órganos administradores de tributos actúen conforme a Ley, sino que, además, garantiza el respeto a los derechos que la Constitución confiere a los contribuyentes.

En tal sentido, es innegable la importancia que tiene la actuación del Tribunal Fiscal en procura de un marco legal en materia tribu-

<sup>51</sup> Tratándose de decretos supremos que se inaplican, cabe citar las resoluciones del Tribunal Fiscal 1013-1-98 (13 de noviembre de 1998), 104-2-99 (29 de enero de 1999), 119-4-99 (9 de febrero de 1999), 331-2-99 (17 de marzo de 1999), 206-2-00 (10 de marzo de 2000), 957-1-99 (26 de noviembre de 1999), 997-2-00 (25 de octubre de 2000), 205-4-01 (21 de febrero de 2001), 632-4-01 (22 de mayo de 2001), 3294-2-02 (21 de junio de 2002), 2628-2-03 (16 de mayo de 2003), 6507-1-03 (11 de noviembre de 2003), 7383-5-03 (19 de diciembre de 2003), 419-3-04 (28 de enero de 2004), 6046-3-04 (20 de agosto de 2004) y 2285-5-05 (13 de abril de 2005). Asimismo, respecto de otras normas reglamentarias, corresponde citar las resoluciones del Tribunal Fiscal 6957-4-02 (29 de noviembre de 2002), 6394-5-02 (30 de octubre de 2002), 7057-1-02 (6 de diciembre de 2002), 119-A-04 (14 de enero de 2004). El texto de dichas resoluciones puede ser consultado en la página web del Tribunal Fiscal.

<sup>52</sup> El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 3741-2004-AA/TC, ha establecido como precedente vinculante, que “todo tribunal u órgano colegiado de la administración pública tiene la facultad y el deber de preferir la Constitución e inaplicar una disposición infraconstitucional que la vulnera manifiestamente, bien por la forma, bien por el fondo, de conformidad con los artículos 38, 51 y 138 de la Constitución”. Para ello, se deben observar los siguientes presupuestos: (i) Que dicho examen de constitucionalidad sea relevante para resolver la controversia planteada dentro de un proceso administrativo; y (ii) que la ley cuestionada no sea posible de ser interpretada de conformidad con la Constitución.

<sup>53</sup> En efecto, hasta la emisión del precedente vinculante, el propio Tribunal Constitucional emitió pronunciamientos cambiantes en relación a la posibilidad de los órganos de la administración pública —dentro de ellos, el Tribunal Fiscal— de efectuar el control difuso de constitucionalidad de las leyes. Así, se advierten tres etapas: (i) De negación de la posibilidad que los órganos administrativos efectúen el control difuso de la constitucionalidad de las leyes —expedientes 0007-2001-AI/TC del 6 de febrero de 2003 y 0499-2002-AA/TC del 19 de junio de 2003; (ii) de admisión genérica del control difuso —expediente 0050-2004-AI/TC del 6 de junio de 2005; y (iii) de admisión restringida —expediente 0004-2006-AI/TC del 18 de abril de 2006; estableciéndose que la inaplicación de la norma infralegal y/o legal que sea extraña a la Constitución se producirá cuando exista jurisprudencia y/o precedentes vinculantes constitucionales, de conformidad con los artículos VI y VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.

taria que, por estar sustentado en precedentes, resulte previsible para los administrados y la administración tributaria, lo que no sólo redundará en la seguridad jurídica y derecho a la igualdad, sino que reducirá los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias para ambas partes e impactará positivamente en la recaudación.

Por último, cabe referirnos a dos aspectos de carácter formal que fortalecen la predictibilidad del precedente administrativo que emite el Tribunal Fiscal. El primero es la exigencia impuesta por el propio tribunal, mediante acuerdo de Sala Plena del 5 de octubre de 2000, en el sentido en que en las resoluciones que establezcan precedentes administrativos se señale expresamente cuál es la regla sustantiva o procedimental que es vinculante para la administración tributaria. El segundo es el referido a la difusión y transparencia del precedente, toda vez que en la página web del Tribunal Fiscal se brinda acceso a la totalidad de las resoluciones que contienen precedentes de observancia obligatoria y los acuerdos del Pleno que las sustentan, desde 1980 a la fecha. De nada servirían los precedentes si no son difundidos y conocidos en todo el ámbito en que sean aplicables.

## XII. CONSIDERACIONES FINALES

En nuestro país, la emisión de precedentes y la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional, así como la emisión de precedentes vinculantes por parte del Tribunal Fiscal, han

contribuido en poder acceder a las ventajas que procura un ordenamiento jurídico predecible en materia tributaria. No obstante, es innegable que dicha producción podría ser más abundante y emitirse con mayor prontitud frente al inicio de la controversia. Ello permitiría brindar mayor celeridad en la solución de las controversias tributarias y optimizar la defensa, lo que sería determinante para salvaguardar los derechos de los administrados, reducir los costos de cumplimiento —incluso para la propia administración tributaria— e impactar positivamente en la recaudación.

En el caso del Poder Judicial, su carencia de especialización en materia tributaria podría ser una de las causas por las que dicho órgano no ha emitido, hasta la fecha, precedentes vinculantes y que no exista una doctrina jurisprudencial en materia tributaria. Se espera que dicha situación cambie progresivamente dada la reciente implementación de juzgados especializados en lo contencioso administrativo y salas superiores especializadas en lo contencioso administrativo; todos ellos con subespecialidad en temas tributarios y aduaneros.

Invocamos, por tanto, un mayor desarrollo de precedentes en materia tributaria, tanto en sede jurisdiccional como administrativa, a fin de salvaguardar la seguridad jurídica, el derecho a la igualdad ante la Ley y el respeto a los derechos que la Constitución confiere a los contribuyentes, así como garantizar la legitimidad en el cobro de los tributos.