

Universidad de Lima
Escuela de Posgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



**LOS EFECTOS DE LAS SENTENCIAS DE
CASACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA.
EL CASO DE LOS INTERESES
MORATORIOS EN LOS ANTICIPOS DEL
IMPUESTO A LA RENTA.**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y
Política Fiscal

Jesus Antonio Falla Cardenas

Código 20042275

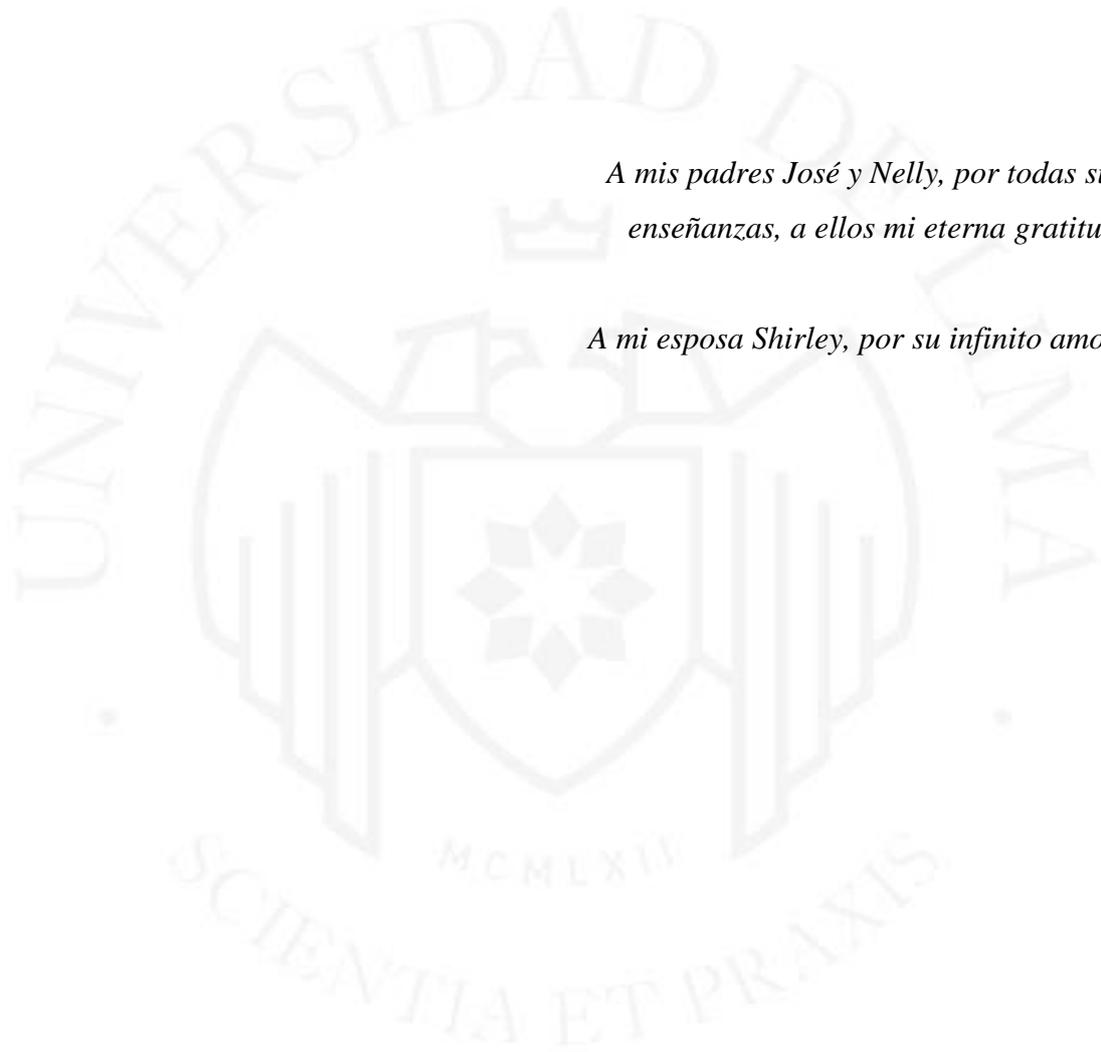
Asesores

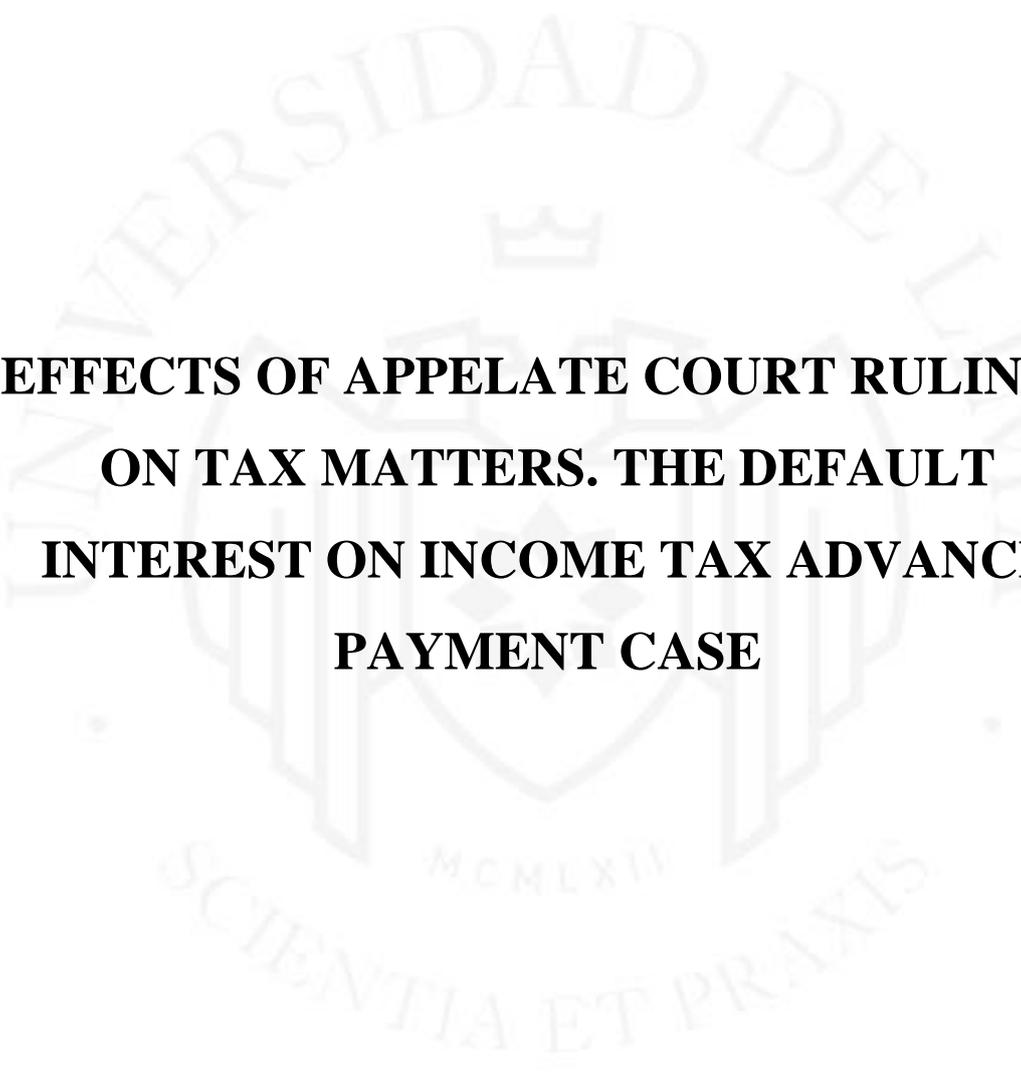
César Martín Gamba Valega

Lima – Perú
Agosto de 2022

A mis padres José y Nelly, por todas sus enseñanzas, a ellos mi eterna gratitud.

A mi esposa Shirley, por su infinito amor.





**EFFECTS OF APPELATE COURT RULINGS
ON TAX MATTERS. THE DEFAULT
INTEREST ON INCOME TAX ADVANCE
PAYMENT CASE**

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	vii
ABSTRACT.....	viii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN Y EL PODER JUDICIAL	3
1.1 Los órganos de la Administración Tributaria	3
1.1.1 Facultades de la Administración Tributaria	3
1.1.2 Facultades del Tribunal Fiscal	4
1.1.3 Atribución resolutoria de la Administración Pública	5
1.1.4 Principios de actuación de la Administración Tributaria.....	5
1.1.5 Derecho a una buena administración - nuevo derecho frente al poder	17
1.1.6 Derecho humano a una buena administración pública en México y Colombia..	19
1.1.7 Carácter revisable de los actos de la administración.....	21
1.2 La potestad jurisdiccional o función de administrar justicia del Poder Judicial.	21
1.2.1 Control judicial de la juridicidad de la actividad de la Administración Pública. El Proceso Contencioso Administrativo – fundamento constitucional y legal ...	23
1.2.2 Las sentencias de casación y su función uniformadora y nomofiláctica	26
1.3 Conclusiones del capítulo	27
CAPÍTULO II: LA VINCULACIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN A LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA....	29
2.1 Lo que debe entenderse por jurisprudencia y doctrina jurisprudencial	29
2.2 Los casos de sentencias vinculantes en materia distinta de la tributaria.....	30
2.2.1 El caso de los plenos casatorios civiles de la Corte Suprema de Justicia	30
2.2.2 El carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial en los términos de la Ley Orgánica del Poder Judicial	32
2.2.3 El caso de las sentencias del Tribunal Constitucional	33
2.2.4 La obligatoriedad del precedente judicial frente a la Administración Pública en Colombia.....	35
2.3 La jurisprudencia de la Corte Suprema en materia tributaria	36
2.3.1 Los precedentes vinculantes en el proceso contencioso administrativo	36

2.3.2	Carácter vinculante de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia frente a la Administración Tributaria	37
2.4	Conclusiones del capítulo	40
..... CAPÍTULO III: EL CASO DE LOS INTERESES MORATORIOS		
APLICABLES A LOS ANTICIPOS DEL IMPUESTO A LA RENTA.....		42
3.1	Alcances generales	42
3.1.1	Marco legal aplicable	42
3.1.2	Determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta	43
3.1.3	Planteamiento del problema.....	44
3.2	Posición jurisprudencial reiterada de la Corte Suprema de Justicia - Sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima.....	44
3.3	La incomprensible posición de la Administración Tributaria a propósito de la expedición de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05359-3-2017	49
3.4	La perspectiva del Tribunal Constitucional sobre la Casación N.º 4392-2013-Lima – STC Exp. N.º 00305-2017-PA/TC	53
3.5	El inesperado giro copernicano de la Corte Suprema Justicia a propósito de la sentencia de Casación N.º 27444-2018-Lima	54
3.6	La nueva disposición vinculada con la aplicación de los intereses moratorios ..	59
3.7	Conclusiones del capítulo	60
CONCLUSIONES		62
RECOMENDACIONES		63
REFERENCIAS.....		64

RESUMEN

El presente trabajo pretende abordar los efectos de las sentencias de casación en materia tributaria, en el ámbito de actuación de la Administración Tributaria. Este se inicia describiendo de modo general y sucinto en qué consisten las facultades de la Administración Tributaria y las atribuciones del Tribunal Fiscal. Como se sabe, ambos son órganos administrativos que integran el Poder Ejecutivo. Luego, paso a desarrollar cuál es la función del Poder Judicial en un Estado Social, Democrático y Constitucional de Derecho y porque las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de ser recurridas ante el órgano jurisdiccional a través del denominado Proceso Contencioso Administrativo. En esta etapa eminentemente jurisdiccional, y después de transitar por las instancias correspondientes y de ser el caso, podrá revisarse lo resuelto en segunda instancia a través del denominado recurso de casación, donde la Corte Suprema de Justicia se pronunciará en forma definitiva emitiendo la sentencia casatoria respectiva.

A continuación, se estudiará lo que debe entenderse por jurisprudencia a nivel administrativo y judicial, las diferencias conceptuales entre lo que debe entenderse por pleno casatorio y precedente vinculante; y, si la Administración Tributaria se encontraría vinculada a la jurisprudencia y los precedentes vinculantes emitidos por la Corte Suprema de Justicia en materia tributaria.

Asimismo, y teniendo en cuenta el marco teórico expuesto anteriormente, se analizará un caso controvertido que versa sobre la aplicación de los intereses moratorios a los pagos a cuenta del impuesto a la renta y cómo éste ha sido resuelto en sede administrativa y judicial.

Por último, se efectuará un análisis crítico a un reciente cambio de criterio jurisprudencial relacionado con el tema materia de estudio, al que he denominado el inesperado giro copernicano de la Corte Suprema de Justicia, a propósito de la sentencia de Casación N.º 27444-2018-Lima.

Palabras clave: Sentencias de Casación en materia tributaria, precedente vinculante, jurisprudencia, anticipos del impuesto a la renta e intereses moratorios.

ABSTRACT

The purpose of this paper is to address the effects of Appellate Court Rulings on tax matters, in the scope of action of the Tax Administration. It begins with a general and succinct description of the powers of the Tax Administration and the authorities of the Tax Court. As it is known, both are administrative bodies that are part of the Executive Branch. Likewise, the role of the Judiciary in a Social, Democratic and Constitutional State of law will be developed, as well as the issues regarding why the administrative resolutions that cause status are susceptible to be appealed before the jurisdictional body through the so-called Contentious Administrative Process. In this eminently jurisdictional stage, and after going through the corresponding instances and if it is the case, what is resolved in the appellate court may be reviewed through the so-called cassation appeal, where the Supreme Court of Justice shall issue a final decision by ordering the respective Appellate Court Ruling.

Next, we will study what should be understood by jurisprudence at the administrative and judicial level, the conceptual differences between what should be understood by full cassation and binding precedent; and whether the Tax Administration would be bound to the jurisprudence and binding precedents issued by the Supreme Court of Justice in tax matters.

Likewise, and taking into account the theoretical framework set forth above, a controversial case will be analyzed regarding the application of late payment interest to income tax advance payments and how it has been resolved in administrative and judicial proceedings.

Finally, a critical analysis will be made of a recent change of jurisprudential criteria related to the subject matter of the study, which I have called the unexpected Copernican turn of the Supreme Court of Justice, regarding Appellate Court Ruling N.º 27444-2018-Lima.

Keywords: Appellate Court Rulings on tax matters, binding precedent, jurisprudence, income tax advance payments and late payment interest.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo abordará la problemática referida a la vinculación de la Administración Tributaria a la jurisprudencia de la Corte Suprema, con especial referencia a una reciente sentencia casatoria a través de la cual ésta última, ha virado el sentido de la jurisprudencia que venía consolidándose en nuestro medio desde hace poco más de siete años. La controversia gira en base a si corresponde la aplicación de intereses moratorios, en el supuesto que la declaración tributaria en momento posterior a la determinación del impuesto anual fuera rectificadora por el propio contribuyente (autodeterminación) o si ésta fuese modificadora como consecuencia de una nueva determinación efectuada por la Administración Tributaria en ejercicio de sus facultades de determinación.

Como antecedente, es importante recordar que, en oportunidad posterior a la expedición de la sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima, el Tribunal Fiscal dejó establecido su criterio a través de la Resolución de Observancia Obligatoria N.º 05359-3-2017 estableciendo que, en uno u otro caso, sí corresponde la aplicación de intereses moratorios.

Asimismo, en diversas resoluciones el ente administrativo ha sentado posición institucional en breve, pero a su vez en expresa referencia, en el sentido que **la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia no resulta aplicable**, toda vez que dichas resoluciones **no tienen carácter vinculante** para los órganos de la Administración al no ser dependientes del Poder Judicial.

Entonces, por un lado, tenemos la posición asumida por la Administración Tributaria a través de una resolución de observancia obligatoria y de otro, la sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima, a través de la cual se estableció con carácter de precedente vinculante, que no resultan pertinentes tanto la interpretación extensiva así como la restrictiva para interpretar dos tipos de disposiciones, por una lado aquellas que restringen derechos, y por otro, aquellas normas que establecen obligaciones, como ocurre en el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta señalados en el Numeral a) del artículo 85 del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de los intereses moratorios contenidos en el artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario.

Ante la existencia de una evidente dualidad de criterios, por un lado, el señalado en la jurisprudencia administrativa y por otro, el establecido nada menos que por el Poder Judicial, considerando además el reciente cambio de criterio adoptado por este último, se plantea como hipótesis de esta investigación que la jurisprudencia emitida por la Corte Suprema de Justicia sí resulta vinculante para los órganos de la Administración Tributaria en un Estado Constitucional, Social y Democrático de Derecho.

En consecuencia, al término del presente trabajo y después de analizar el marco constitucional y legal vigente, se demostrará que la posición asumida por la Administración Tributaria ha sido emitida sin observar el ordenamiento jurídico vigente, colisionando fundamentalmente con los principios constitucionales de seguridad jurídica e igualdad.



CAPÍTULO I: LOS ÓRGANOS DE LA ADMINISTRACIÓN Y EL PODER JUDICIAL

1.1 Los órganos de la Administración Tributaria

A través de la Ley N.º 24829 se creó la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, la cual se remonta al año 1988. (Congreso de la República del Perú, Ley N.º 24829, 1988, Artículo 2)

En el caso del Tribunal Fiscal su norma de creación data del año 1964, siendo su anterior denominación Consejo Superior de Contribuciones y Cuerpo Consultivo de Aranceles de Aduanas, quien a partir de dicha fecha actúa como última instancia [resolutiva] administrativa en materia tributaria. (Congreso de la República del Perú, Ley N.º 14920, Artículo 15)

1.1.1 Facultades de la Administración Tributaria

A la Administración Tributaria, se le atribuyen normativa y principalmente tres (3) facultades, dentro de las cuales se encuentran:

- Facultad de recaudación
- Facultades de determinación y fiscalización
- Facultad sancionadora

En particular me referiré brevemente a la segunda, es decir, a la facultad de fiscalización y consecuente, de determinación de la obligación tributaria. Que duda cabe que la Administración Tributaria posee esta facultad establecida por ley, sin embargo, no debe perderse de vista que su actuación debe ser escrupulosamente desplegada dentro del marco constitucional, legal y jurisprudencial.

Se conoce como determinación de la obligación tributaria, al acto jurídico por el cual se declara la realización de un hecho imponible y su efecto jurídico, la obligación tributaria general y abstracta. (Robles Moreno et al., 2016, p. 553)

Bravo Cucci (2016) nos precisa que:

El acto jurídico puede ser de parte (autodeterminación), es decir, aquél efectuado por el propio sujeto pasivo de la obligación tributaria, o de oficio en el supuesto que éste sea realizado por la Administración Tributaria, y también por ésta última, cuando se encuentra habilitada legalmente para ello, en estos dos últimos casos, el acto es realizado por el acreedor tributario.

1.1.2 Facultades del Tribunal Fiscal

Conforme con la ley vigente, el Tribunal Fiscal es una entidad pública con independencia resolutoria perteneciente al Ministerio de Economía y Finanzas, la cual depende administrativamente del ministro del sector. Asimismo, constituye última instancia administrativa a nivel nacional en materia tributaria y aduanera.

Conforme al Código Tributario, una de sus atribuciones es la de conocer en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones donde se resuelven las reclamaciones interpuestas contra i) Órdenes de Pago, ii) Resoluciones de Determinación; y iii) Resoluciones de Multa u otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria, entre otras. Asimismo, conforme a lo dispuesto normativamente, al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía.

En resumen, nos encontramos ante un tribunal administrativo integrante del Poder Ejecutivo. Es decir, tal entidad de la administración pública no tiene función jurisdiccional, ya que ésta sólo es ostentada por mandato constitucional por el Poder Judicial y el Tribunal Constitucional, claro está, con las excepciones de la justicia militar y arbitral. Sin embargo, no debe perderse de vista que los órganos de la Administración Tributaria al ejercer sus atribuciones y/o facultades, deberían observar lo dispuesto por la Constitución, la ley en sentido amplio y la jurisprudencia. Lo mencionado precedentemente es consubstancial dentro de un Estado Constitucional, Social y Democrático de Derecho.

La jurisprudencia en sentido lato se refleja a través de las sentencias emitidas tanto por el Poder Judicial como por el Tribunal Constitucional.

Con esta mirada panorámica y muy simplificada paso a desarrollar los demás puntos del presente trabajo de investigación.

1.1.3 Atribución resolutive de la Administración Pública

Según Rubio Correa (2009), se permite que sea la administración pública la que en principio resuelva los asuntos que caen dentro de sus potestades ejecutivas, por ello tienen competencia de acción y resolución. Así, la administración pública manifiesta sus decisiones a través de actos administrativos, a los que se le denomina resoluciones. Un procedimiento administrativo puede iniciarse en cualquier nivel de la administración pública y cuando se expide resolución en última instancia administrativa se pone fin a ésta, a lo cual se denomina agotar la vía administrativa o causar estado. (p. 171)

Esta atribución resolutive viene dada por ley y en materia tributaria, dicha facultad ha sido conferida a la Administración Tributaria, lo cual incluye al Tribunal Fiscal. En el primer caso, podrá interponerse el respectivo recurso de reclamación. Una vez resuelto éste y de encontrarse el contribuyente disconforme con lo sancionado, podrá interponer el recurso de apelación ante el superior jerárquico, es decir, ante el Tribunal Fiscal.

1.1.4 Principios de actuación de la Administración Tributaria

No es materia de estudio tratar la totalidad de principios que rigen la actuación de la Administración Tributaria, por lo que en este apartado sólo me referiré a aquellos que considero esenciales y que nos acercarán a una mejor comprensión de la tesis que se formula en el presente trabajo.

Morón Urbina (2021) al comentar los principios del procedimiento administrativo nos manifiesta que:

Las normas jurídicas que declaran principios tienen dos características inherentes que les son inmodificables: *preminencia sobre el resto del ordenamiento jurídico al cual se refiere* [énfasis añadido] y un dinamismo potencial, sobre la base de las cualidades de elasticidad, expansión y proyección, que las hacen aplicable[s] a cualquier realidad presente o futura para lo cual el legislador no ha previsto una regla expresa a la que sea necesario dar un sentido afirmativo. (p. 67)

a) Principio de legalidad

El T.U.O. de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 014-2019-JUS, desarrolla este principio en el Numeral 1.1 del art. IV del Título Preliminar, cuyo texto es el siguiente:

“Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho [énfasis añadido], dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.” (Ministerio de Justicia, 2019, Artículo IV, Numeral 1.1)

Según Morón Urbina (2021), al comentar el principio de legalidad nos señala con acierto que mientras los sujetos de Derecho Privado, pueden realizar, ejecutar, es decir, llevar adelante todo lo que no está prohibido, los sujetos de Derecho Público sólo pueden realizar, ejecutar, llevar adelante aquello que se encuentran expresamente facultados. Es decir, para la legitimidad de un acto administrativo, éste debe ser realizado con base en alguna norma permisiva que le sirva de fundamento. (p.72)

Para Comadira, las entidades [públicas] se encuentra sujetas a todo el sistema normativo, empezando por i) los principios generales del derecho, ii) la Constitución Nacional, iii) hasta a los simples precedentes administrativos, en cuyo seguimiento se encuentra comprometida la garantía [jurídica] de igualdad, pasando por la ley formal, aquellos actos administrativos de alcance general y, accidentalmente, algunos contratos administrativos (como se cita en Morón Urbina, 2021, pp. 74-75).

Este principio representa un claro mandato a la Administración Pública. Su observancia resulta ineludible al imponérsele normativamente un postulado vertebral que deberá observar a lo largo de todo procedimiento administrativo. Por ello, hoy en día es inaceptable que la Administración Tributaria pretenda encontrarse sometida sólo a ley, sin observar la existencia de una norma supralegal como lo es nuestra carta fundamental o dejando de lado al derecho en su conjunto. Por ello, ahora la forzosa regla jurídica para la Administración Pública es la estricta observancia de la juridicidad. En consecuencia, el principio de legalidad comprende el sometimiento a las normas constitucionales, a la ley en sentido lato, y como no puede ser de otro modo,

incluye también otros principios del derecho no necesariamente positivizados, tales como el de seguridad jurídica, interdicción de la arbitrariedad, el derecho a la verdad y un largo etcétera. De otro lado, cuando me refiero al derecho en sentido amplio, éste incluye la observancia de disposiciones privadas (conocidas también como derecho blando), las cuales también adquieren el carácter de normas creadas por vía indirecta, a través de disposiciones legales remisivas.

b) Principio de debido procedimiento

Por su parte, el principio de debido procedimiento se encuentra previsto en el Numeral 1.2 del art. IV del Título Preliminar de la norma anteriormente referida, el cual señala que:

Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.

La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo. (Ministerio de Justicia, 2019, Artículo IV, Numeral 1.2)

Respecto de este principio, en palabras propias, el supremo intérprete de la Constitución Política en la STC Exp.026-97-AA/TC ha señalado que:

El [derecho] al Debido Proceso Administrativo, infiere en todo caso el escrupuloso respeto de parte de la administración pública de todos los principios y derechos invocados generalmente en los distintos ámbitos de la judicatura común o especializada y a aquellos particularmente referidos en el artículo 139° de la Constitución del Estado (ejemplo; derecho a la jurisdicción predeterminada por ley, derecho de defensa, derecho a la pluralidad de

instancias, derecho a la cosa juzgada, etc.). Tales mandatos o características en el ámbito administrativo por lo general se encuentran reconocidos por disposición expresa de la ley a través de los distintos procedimientos de defensa o reconocimiento de derechos y situaciones jurídicas, por lo que su inobservancia impone como inmediato correlato su defensa a nivel constitucional por el camino de las acciones constitucionales como la presente [acción de amparo]. (Tribunal Constitucional, 1997, párr.4)

El principio bajo comentario señala con toda claridad que los derechos y garantías señalados normativamente se señalan de modo enunciativo, y para los fines del presente trabajo resulta importante destacar aquel que precisa que los administrados tienen derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. En consecuencia, cuando la Administración Tributaria fundamenta sus actos de modo aparente y/o insuficiente, es decir, sin una motivación fáctica y jurídica suficiente que respalde su posición, nos encontraremos ante una decisión irrazonable y por consiguiente arbitraria.

c) Principio de predictibilidad o de confianza legítima

El principio de predictibilidad o de confianza legítima, se encuentra recogido en el Numeral 1.15 del art. IV del Título Preliminar de la disposición legal precedentemente referida, el cual señala que:

La autoridad administrativa brinda a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada procedimiento a su cargo, de modo tal que, en todo momento, el administrado pueda tener una comprensión cierta sobre los requisitos, trámites, duración estimada y resultados posibles que se podrían obtener.

Las actuaciones de la autoridad administrativa son congruentes con las expectativas legítimas de los administrados razonablemente generadas por la práctica y los antecedentes administrativos, salvo que por las razones que se expliciten, por escrito, decida apartarse de ellos.

La autoridad administrativa se somete al ordenamiento jurídico vigente y no puede actuar arbitrariamente [énfasis añadido]. En tal sentido, la

autoridad administrativa no puede variar irrazonable e inmotivadamente la interpretación de las normas aplicables. (Ministerio de Justicia, 2019, Artículo IV, Numeral 1.15)

Coincidimos plenamente con lo señalado por Morón Urbina (2021) cuando precisa que:

La Administración [léase el Poder Legislativo o Poder Ejecutivo, en el caso de delegación de facultades] tiene la facultad para mejorar, transformar, actualizar y apuntar a su perfeccionamiento según su criterio la legislación vigente. No hay una expectativa de los ciudadanos a que las normas vigentes permanezcan inalterables para toda la vida. (p. 131)

En línea con lo señalado por el autor referido precedentemente, nuevamente en mis propias palabras, el Tribunal Constitucional en la STC N.º 009-2021-AI/TC, refiriéndose al principio de seguridad jurídica, ha señalado lo siguiente:

Resulta lícito que el legislador [Poder Legislativo o Ejecutivo en el caso de delegación de facultades] pueda variar el sistema normativo. Sin embargo, debe protegerse adicionalmente la confianza de los ciudadanos frente a un cambio abrupto, no razonable o arbitrario de la legislación. Sin duda, de modo alguno no se pretende garantizar un régimen de derechos adquiridos –con excepción, naturalmente, de los supuestos previstos en la Constitución- sino esencialmente, el derecho a que no varíen las reglas jurídicas bruscamente. En consecuencia, cuando varía la legislación, y de por medio se genera una afectación al ejercicio de determinados derechos fundamentales [verbigracia: derecho de igualdad], cualquier cambio sólo podrá ser válido si éste, además, es conforme con el principio de seguridad jurídica. (Tribunal Constitucional, 2021, párr. 18)

Como podrá observarse el legislador puede efectuar los cambios normativos que a su juicio juzgue convenientes, pero tales cambios no pueden llevarse de modo abrupto o caprichoso, o de un momento a otro, caso contrario se afecta el principio de seguridad jurídica, el cual se encuentra reconocido de modo implícito en nuestro ordenamiento constitucional.

d) Principio del ejercicio legítimo de poder

Por su parte, el principio del ejercicio legítimo de poder, se encuentra recogido en el Numeral 1.17 del art. IV del Título Preliminar de la norma que venimos comentando, el cual establece que:

La autoridad administrativa ejerce única y exclusivamente las competencias atribuidas para la finalidad prevista en las normas que le otorgan facultades o potestades, evitándose especialmente el abuso del poder, bien sea para objetivos distintos de los establecidos en las disposiciones generales o en contra del interés general. (Ministerio de Justicia, 2019, Artículo IV, Numeral 1.17)

A decir de Morón Urbina (2021), al comentar este principio nos refiere que, se busca evitar el uso abusivo del poder, o el uso del poder con finalidad distinta a los objetivos señalados en las disposiciones generales o en contra del interés público. La Administración debe ejercer el poder que le es otorgado por ley en aras del interés general, siempre sujetándose a la legalidad establecida al momento de ejercer las facultades que tenga atribuidas normativamente. Considerando el desarrollo histórico de este principio, el cual inicia desde la monarquía, llegando hasta la Revolución Francesa, se estableció llegando a este punto que, el ejercicio del poder requiere de una habilitación y un fin. Es así que la ley permite establecer los límites y el ámbito de aplicación que debe ser observado por quien detenta y ejerce el poder, siguiendo el imperio de la ley.

Continúa Morón Urbina (2021), refiriéndose a este principio señalando que, la Administración Pública se encuentra al servicio de la sociedad, como expresión de satisfacción del interés general, esto último es lo que legitima su actuar. Claro está para que haya una actuación de la Administración conforme a derecho, se requiere de una habilitación legal que le permite ejercer sus facultades. El reconocimiento explícito y autónomo de este principio permiten definir los límites de la actuación administrativa y con ello impedir actuaciones arbitrarias y consecuentemente ilegales. En síntesis el marco de actuación de la Administración Pública en sentido lato es la ley.

e) Principio de seguridad jurídica

En palabras de Bravo Cucci (2009), nos encontramos ante un principio general del Derecho, con especial consecuencia en el Derecho Tributario. Tal principio rodea a la idea de *certeza* [énfasis añadido] con relación a los efectos jurídicos de un hecho determinado realizado por otro sujeto de Derecho, que es identificada como el “saber a qué atenerse”. (p. 138)

Coincidimos en este punto con Bravo Cucci, cuando resalta que el principio envuelve la idea de certeza. Si hay certeza, sabemos a qué atenernos, si ello es posible, entonces hay seguridad jurídica.

Por otro lado, veamos lo expresado por Villegas (2002), cuando se refiere a la seguridad jurídica en el derecho tributario: “La seguridad jurídica en materia tributaria implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, ... También significa que debe quedar *interdicta* toda *arbitrariedad* [énfasis añadido] en el tratamiento administrativo y jurisdiccional de los contribuyentes. (pp. 283-284)

Asimismo, García Novoa (2000), con relación a las manifestaciones de la seguridad jurídica en el ordenamiento tributario, con especial referencia al ordenamiento español, y al referirse a la claridad del mandato tributario, nos señala que:

Una de las más elementales expresiones de la seguridad jurídica es la exigencia de que la norma positiva, correctamente formulada desde la perspectiva formal, sea clara. ... Que esta exigencia de claridad es especialmente importante en la norma tributaria, lo ha percibido la jurisprudencia de forma reiterada, al señalar que “las normas tributarias deben ser especialmente claras en su edición toda vez que las mismas van a regular el ejercicio de la potestad de exigir tributos”. (p. 148)

Asimismo, destacamos lo expuesto por Fernández Vásquez (1981) en su Diccionario de Derecho Público, cuando define a la seguridad jurídica, así:

Es el conjunto de condiciones imprescindibles para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que las integran. Constituye garantía de la aplicación objetiva de la ley, de esta forma los sujetos

saben en todo momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, *sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes puedan causarles perjuicios*. De otro lado, la seguridad circunscribe y establece las facultades y los deberes de los poderes públicos. Resulta lógico afirmar que, la seguridad jurídica solo puede lograrse en un Estado de Derecho, porque en aquellos regímenes autocráticos y totalitarios los sujetos siempre están sometidos a la arbitrariedad de quienes en determinado momento tienen el poder. Puede afirmarse que todo el derecho y los mecanismos que la ley organiza para su aplicación convergen hacia el objetivo común de suministrar seguridad jurídica a todos los habitantes de un país. (como se cita en Pomar Shirota, 1992, p. 133)

En la misma línea de razonamiento, García Novoa (2011), al referirse al principio materia de desarrollo, y particularmente a la posibilidad de previsión, nos señala que ésta podría resumirse en dos manifestaciones, seguridad de orientación y seguridad de realización. Esta última apunta a que las proposiciones normativas, formuladas en clave hipotética, van a aplicarse a cada supuesto de hecho con absoluto respeto a lo previsto en aquellas y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares. De otro lado, nos encontraremos ante la denominada seguridad aplicativa, ante aquella exigencia de seguridad dirigida preferentemente a los aplicadores del derecho, es decir, Administración y Tribunales. Con relación a la primera, deben existir notas características que la delimitan, tales como: i) Existencia de la norma jurídica, ii) Existencia de modo previo a la producción de los hechos que regulan, iii) Publicidad, vigencia y aplicación territorial de las disposiciones, iv) Pretensión de definitividad, y; v) Plenitud de la norma, todas estas manifestaciones deben ser entendidas dentro de lo que se denomina seguridad del Derecho. Coincidimos plenamente cuando se afirma que la norma no puede ser opaca, tanto en la descripción del supuesto de hecho como de su consecuencia jurídica. Dicho de otro modo, se requiere claridad de definición, lo cual encierra la necesidad de una exhaustiva determinación del contenido de la norma jurídica, excluyéndose así la elasticidad normativa en contraposición a normas rígidas. También resulta imperioso referirse a la seguridad en la aplicación del derecho, que no es otra cosa que el cumplimiento del derecho particularmente por los órganos encargados de su aplicación. La principal

manifestación de la seguridad jurídica que puede darse en fase de aplicación de la norma, será la interdicción de la arbitrariedad, la cual en su perspectiva formal será la subordinación a la ley en la aplicación del Derecho y en su sentido material, significa prohibición a aquellas situaciones que sin infringir el orden jerárquico, menoscaban el conocimiento del ciudadano acorde con sus racionales previsiones de la incidencia de la norma en su particular esfera, típico caso por ejemplo cuando el aplicador del derecho se aparta de su anterior decisión a través de una nueva interpretación jurídica. En resumen la seguridad jurídica en materia tributaria puede resumirse en la idea de previsibilidad.

Como podrá observarse y siguiendo el razonamiento de García Novoa (2011), para dotar de contenido al principio de seguridad jurídica resulta imprescindible recurrir a los vocablos de certeza, interdicción de la arbitrariedad, entendimiento del concepto de previsibilidad. Por ello, podemos afirmar entonces que, si bien resulta un deber del legislador expedir una norma tributaria clara, también es un deber de los operadores jurídicos actuar con coherencia, con respeto al derecho de igualdad, predictibilidad e incluso por razones de economía procesal. Si la norma tributaria ha sido interpretada en un determinado sentido por los altos tribunales de justicia, sería contrario a derecho no considerar dicha interpretación por parte de la Administración Pública.

A su turno, el máximo intérprete de la Constitución Política del Estado ha definido a la seguridad jurídica como un principio constitucional, el cual se encuentra recogido en nuestra carta magna de modo implícito. Al respecto ha sostenido lo siguiente:

El Tribunal Constitucional ha tenido oportunidad de pronunciarse de modo categórico sobre este principio implícito en nuestro ordenamiento jurídico. A continuación, efectuaré una reproducción en palabras propias del contenido de los párrafos 3 al 4 de la STC N.º 00016-2002-AI.

El principio de seguridad jurídica integra el extremo esencial del Estado Constitucional de Derecho. *La predecibilidad* de las conductas (en especial, de aquella que proviene de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que rige a todo el

ordenamiento jurídico y que sin duda consolida la *interdicción de la arbitrariedad*. Efectuándose expresa referencia al Tribunal Constitucional español, éste nos precisa que la seguridad jurídica presume "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho" (STCE 36/1991, FJ 5). Así, el principio de seguridad jurídica no sólo supone la absoluta inactividad de los poderes públicos, en tanto no se evidencien los supuestos legales que les habiliten actuar en la esfera jurídica de los sujetos de derecho, sino que se exige de ellos [los poderes públicos] su inmediata actuación ante afectaciones ilegales de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, con la finalidad de asegurar la permanencia del *statu quo*, porque de este modo el Derecho así lo tenía preestablecido, o, en su defecto, para dar lugar a las necesarias modificaciones [de las disposiciones legales], si ese fue el sentido de la respectiva previsión legal.

La seguridad jurídica es un principio que circula por todo el ordenamiento jurídico, y ello incluye naturalmente a la Constitución Política que la preside. El reconocimiento de este principio es implícito a éste nivel, aunque éste se evidencia en diversas disposiciones de orden constitucional, algunas generales, como aquella prevista en el artículo 2º, inciso 24, párrafo a) ("Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda, ni impedido de hacer lo que ella no prohíbe"), y otras de alcances más específicos, como aquellas contenidas en los artículos 2º, inciso 24, párrafo d) ("Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no este previamente calificado en la ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible, ni sancionado con pena no prevista en la ley") y el artículo 139º, inciso 3, ("Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción, ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera que sea su denominación") (Tribunal Contitucional, 2002, párr. 2-4)

Como podrá observarse de la sentencia comentada, la seguridad jurídica tiene que ver con la predictibilidad de las conductas, pero particularmente como bien lo enfatiza el Tribunal Constitucional, con aquellas

que emanan de los poderes públicos, como por ejemplo la Administración Tributaria. A nuestro juicio, ello es así porque son ellos [los poderes públicos] uno de los principales actores cuando a su turno deben resolver las controversias o incertidumbres jurídicas. La seguridad jurídica representa una garantía para todos los ciudadanos, toda vez que como acertadamente lo destaca el Tribunal Constitucional español, este principio supone la expectativa razonablemente fundada del sujeto de derecho en cuál debe ser la actuación del poder estatal en aplicación del Derecho.

En este punto cabe plantearse la siguiente interrogante: ¿Puede la Administración Tributaria inobservar los precedentes vinculantes emitidos por la Corte Suprema de Justicia en un Estado, Social, Democrático y Constitucional de Derecho sin afectar el principio de seguridad jurídica?

Sostengo enfáticamente que ello no es posible, toda vez que aquello riñe con la predictibilidad, la certeza, la expectativa razonable de los contribuyentes respecto de la actuación de la Administración Tributaria.

Resolver en sentido contrario a la regla jurídica que a su turno ya dejó sentado el Poder Judicial a través de un precedente vinculante, genera a mi modesto modo de ver una manifiesta vulneración al principio de seguridad jurídica.

f) Principio de igualdad

Destaca esta noción Landa (2006), señalando que:

Inversamente a lo que pudiera desprenderse de una interpretación literal, nos encontramos a un derecho fundamental que no reside en la potestad de los ciudadanos para exigir un trato igual que los demás, sino preponderantemente *ser tratado de igual modo con aquellos* [ciudadanos] *que se encuentran en una idéntica situación* [jurídica]. [énfasis añadido] (p. 43)

El contenido de este principio es desarrollado por la tratadista Hernández Martínez, (1994) quien precisa que:

A nivel constitucional, el derecho a la igualdad se configura en:

- a) Igualdad *ante* la ley. – Aquí debe entenderse que la norma, como disposición abstracta, general e intemporal, tiene vocación de tratar a todos por igual.
- b) Igualdad, *en* la ley. – En este apartado, la igualdad en la ley implica que un mismo órgano [jurisdiccional] no puede variar arbitrariamente el sentido de la *ratio decidendi* en aquellos casos jurídicamente iguales [énfasis añadido], y cuando dicho órgano crea conveniente apartarse de sus propios precedentes, entonces tiene que ofrecer, una fundamentación reforzada, es decir, suficiente y razonable.
- c) Igualdad en la *aplicación* de la ley. (como se cita en Landa, 2006, p.43)

De otro lado, Rubio Llorente (1995), respecto al principio de igualdad en la *aplicación* de la ley, nos dice que:

Ello supone que [la ley] sea interpretada del mismo modo para todos aquellos [sujetos de derecho] que se encuentren en la misma situación [jurídica], sin que el operador pueda instituir diferencia alguna en razón particular de las personas, o de aquellas circunstancias que no sean esencialmente las presentes normas. (como se cita en Landa, 2006, p. 43)

Con relación al principio materia de comentario y su valor como tal, tenemos a Álvarez Conde (2003) quien precisa que:

El derecho a la igualdad, además de derecho fundamental, resulta también un principio rector de la organización estatal y que duda cabe de la actuación del poder público. En razón de lo expuesto, puede afirmarse que no toda desigualdad constituye precisamente una discriminación, pues no se encuentra prohibida la diferenciación de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales, sino que este derecho [a la igualdad] solamente se contraviene cuando tales discriminaciones no tienen una justificación objetiva y razonable. (como se cita en Landa, 2006, p. 43)

El principio de igualdad reconocido *en* sede constitucional no es una mera formulación sin contenido y/o retórica, por el contrario, al encuadrarse éste expresamente dentro del ámbito constitucional, tiene un valor como principio con plenos efectos jurídicos para todos los operadores del derecho sin distinción alguna.

Como nos refiere Espinosa-Saldaña Barrera (2010), al referirse a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre la igualdad como principio, nos conlleva a entender su utilidad como límite de actuación normativa, administrativa y jurisdiccional de los poderes públicos; así como su configuración como mecanismo de reacción jurídica frente al supuesto uso arbitrario y consecuentemente inconstitucional del poder. Este principio vincula de modo general e irradia su accionar sobre el ordenamiento jurídico en su conjunto.

Asimismo, Espinosa-Saldaña Barrera (2010), al referirse a la sentencia N.º0048-2004-AI/TC, y sobre el concepto de igualdad ante la ley, éste apunta a que la norma [disposición] debe ser aplicable de la misma forma a todos los que se encuentran en la situación descrita en el supuesto normativo. Con relación a la expresión igualdad en la ley, éste involucraría que un mismo órgano [por ejemplo Corte Suprema], no pueda modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en situaciones sustancialmente similares, y que si bien es factible el cambio de parecer, tal variación debe ser consencuencia de una justificación suficiente, objetiva y razonable. Finalmente, y efectuando expresa referencia a la sentencia N.º1279-2002-AA/TC, con relación al concepto igualdad en la aplicación de la ley, ésta debe ser comprendida como obligación a todos los organismos públicos, sean estos administrativos o jurisdiccionales, de no aplicar la ley de modo distinto a personas que se encuentren en situaciones similares.

1.1.5 Derecho a una buena administración - nuevo derecho frente al poder

Del Llano (2012) al respecto y en los párrafos siguientes nos comenta que, la Constitución española no ha recogido este principio de forma explícita, sin embargo, un rasgo distintivo de éste es la calidad de gerenciamiento en la marcha de los poderes públicos y encuentra su soporte normativo en el cumplimiento de otros principios del derecho, tales como el de legalidad, jerarquía normativa, seguridad jurídica, responsabilidad, e interdicción de la arbitrariedad.

Así pues, continúa Del Llano (2012) afirmando que, el hecho que se prescindiera su explícita referencia a la buena administración no limita su reconocimiento como parte del contenido interpretativo de otro conjunto de principios constitucionales tales como el de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración, coordinación y legalidad administrativa. Nota característica que vale la pena resaltar sería que la Administración sea escrupulosa [respetuosa] del principio de legalidad, discrecional, pero de modo alguno arbitraria y flexible en la aplicación de normas, entre otras. Por ello, se afirma que el artículo 103 de la Constitución Española estaría definiendo los fundamentos normativos de una buena administración.

La buena administración para del Llano (2012), como nuevo derecho frente al poder tiene sus bases en la recomendación del Comité de Ministros del Consejo de Europa de marzo de 1980 y en la jurisprudencia comunitaria como la del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. En esta línea ha sido el Tratado de Lisboa el que le ha dado rango de derecho primario y por lo tanto a dotado de fuerza vinculante a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en cuyo artículo 41 se consagra el principio a una buena administración, el cual se define del modo siguiente “Toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial y equitativamente y dentro de un plazo razonable” (Parlamento Europeo, 2000, p.18). Este derecho incluye dentro de otros, la obligación que incumbe a la administración de motivar sus decisiones. Considerando los trabajos iniciales de la carta de Niza, se afirma que habría cierta correspondencia entre el derecho a una buena administración y el derecho a la tutela judicial efectiva, en otras palabras, derecho a una buena justicia.

Reafirma Del Llano (2012) que, el derecho a una buena administración se encuentra comprendido en el núcleo de la ciudadanía, el cual aspira a generar una mayor garantía de cara a la actuación administrativa y extensión del control judicial de los fines a que se encuentra sometida la Administración española. Su enfoque debe ser como un derecho que se ejerce de cara y ante la Administración Pública en el contexto de un estado social y democrático de derecho.

Finalmente, en palabras de Del Llano (2012), y como ya se mencionó anteriormente, el derecho a una buena administración no ha sido recogido a nivel constitucional explícitamente, sin embargo, tal concepto sí forma parte explícitamente de la última generación de Estatutos de Autonomía de Andalucía. En síntesis, se dice que se

garantiza este derecho en los términos que establezca la ley, efectuándose énfasis en la actuación de la Administración Pública, la cual debe ser proporcional a sus fines, tratándose los asuntos de su competencia de modo imparcial y objetivo, que los asuntos sean resueltos en un plazo razonable, y un largo etcétera. Asimismo, la noción de buena administración recibe otra plasmación en el Estatuto de Andalúz como forma de principio rector, en el Estatuto de Catalán dentro del catálogo de derecho público estatutario, en cada uno de ellos se propone de modo distinto, aunque con la coincidencia de recibir un trato objetivo e imparcial, además de tener una actuación proporcionada a los fines de la actuación administrativa. Estas pautas no son meras declaraciones, sino por el contrario constituyen verdaderas obligaciones jurídicas de la Administración, las cuales pueden invocarse en el seno jurisdiccional, cuando el administrado estime que no se ha actuado dentro de los parámetros que impone la ley.

1.1.6 Derecho humano a una buena administración pública en México y Colombia

Esta noción ha sido comentada recientemente por Arcila, L.A., López M.A. (2019), quienes afirman en línea con lo expuesto en el punto anterior que, ese concepto se ha venido desarrollando a nivel internacional desde el año 2000 momento en el cual se expidió la Carta de Derechos Fundamentales en la Unión Europea, el cual a su vez generó que se abordará este tema como es el caso de la Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano con relación a la Administración Pública. Se afirma que este derecho humano genera ciertas ambigüedades en ambos ordenamientos, pues no existe claridad sobre su definición, garantías, y principalmente su aplicación.

Conforme se mencionó en el punto anterior, el derecho humano a una buena administración tiene su antecedente inmediato en el artículo 41 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea dictada en el año 2000 por el Parlamento Europeo, la cual plantea que toda persona tiene derecho a que las instituciones y órganos de la Unión traten sus asuntos imparcial, equitativamente y dentro de un plazo razonable. El administrado toma protagonismo colocándosele como eje central del actuar administrativo. En el mismo sentido y como también se ha referido anteriormente, surgieron otros documentos internacionales como la Carta Iberoamericana de los Derechos y Deberes del Ciudadano en relación con la Administración Pública, donde se reconoció como derecho fundamental el de una buena Administración Pública. En este punto, vale la pena destacar lo mencionado por los autores cuando explican la razón de

su formación que no es otra cosa que conseguir el bienestar de las personas y la contestación oportuna para satisfacer sus necesidades. (Arcila & López, 2019)

Sería un error no reconocer que de alguna manera existe un reconocimiento implícito en el ordenamiento jurídico de ambos países. En suma y como se reseña, la buena administración es aquella que actúa en todo caso al servicio objetivo del interés general.

En el caso de Colombia, en la misma Constitución se ha establecido el bloque de constitucionalidad como el mecanismo mediante el cual los tratados y acuerdos internacionales se incorporan al ordenamiento jurídico interno y deben respetarse porque quedan al mismo nivel que la Constitución del Estado. En estricto no existe un reconocimiento explícito, pero no puede negarse que se encuentra incorporado de modo innominado al haberse establecido una serie de derechos que permiten entender su existencia. (Arcila & López, 2019)

En el caso de México, la situación es similar al caso colombiano, sin embargo, al encontrarnos ante una estructura política distinta de estado federal, algunas constituciones locales sí han reconocido este derecho expresamente. Por medio de la jurisprudencia se reconoció el derecho fundamental a una eficiente administración pública, lo que permite que este no solamente se aplique sino también se garantice. En el caso de ciudad de México, el cual tiene una Constitución propia, allí se reconoció expresamente el derecho a una buena administración. Asimismo, es importante mencionar que la Constitución Federal de México prevé sanciones administrativas para los servidores públicos que no realicen sus funciones en concordancia con los mandatos constitucionales y legales, sea por actos u omisiones que afecten la legalidad, honradez, lealtad, imparcialidad, etc. en el desempeño de sus funciones. Estas sanciones van desde una simple amonestación hasta su inhabilitación. (Arcila & López, 2019)

En el caso colombiano y como ya se ha mencionado anteriormente, no existe un reconocimiento explícito, sin embargo, a través de diversas normas de rango constitucional, puede inferirse su existencia al menos de modo innominado. (Arcila & López, 2019)

Concluyendo sobre este estudio, los autores anteriormente referidos reconocen una ausencia de definición explícita de su concepto. Finalmente, para referirse al buen funcionamiento de la Administración Pública, se señala que deben prevalecer los conceptos de equidad y de justicia.

1.1.7 Carácter revisable de los actos de la administración

Todo acto administrativo se encuentra sometido a un control jurídico de legalidad y éste corresponde que sea llevado a cabo en sede judicial. Es decir, la decisión final respecto a un acto que proviene de la Administración Pública será dictaminado por un juez. Lo indicado precedentemente se sustenta en lo previsto en el artículo 148° de la norma constitucional, la cual establece con toda precisión que las resoluciones administrativas que causan estado, es decir, las cuales han sido emitidas en última instancia en sede administrativa, son susceptibles de impugnación a través de la acción contenciosa-administrativa. Aquí es importante resaltar la locución “susceptible”, porque no es una obligación de los administrados recurrir al Poder Judicial, sino una facultad que les corresponderá definir en forma exclusiva y excluyente.

Como podrá apreciarse, la existencia y finalidad del proceso contencioso administrativo, se sustenta en que la Administración Pública se encuentra sometida al ordenamiento jurídico y será el Poder Judicial quien evaluará si su actuación se realizó conforme a éste.

1.2 La potestad jurisdiccional o función de administrar justicia del Poder Judicial

Según Rubio Correa (2009) al comentarnos este tema nos señala que:

La potestad jurisdiccional puede definirse como aquella atribución del poder del Estado que le faculta a solucionar válida y de modo definitivo aquellos conflictos que se presentan en la sociedad y que son sometidos a su competencia.

El solo hecho que el Poder Judicial cuente con potestad jurisdiccional no significa de modo alguno que sea el único órgano estatal que tenga facultades para resolver conflictos. Es un hecho que, existen otros órganos que también cuentan con atribuciones resolutorias (en particular el Poder Ejecutivo). Por ello, puede afirmarse que, es el Poder Judicial quien cuenta con la última decisión en la resolución de conflictos, salvo las contadas excepciones previstas constitucionalmente.

Lo mencionado anteriormente permite concluir que, las resoluciones dictadas por el Poder Judicial no pueden ser revisadas por otro órgano y; al mismo tiempo aquellas resoluciones que emiten otros órganos con facultades establecidas por disposición legal y/o constitucional para resolver conflictos (tal es el caso del Poder Ejecutivo), son revisadas y resueltas en instancia definitiva por el Poder Judicial (esto ocurre claramente en la Acción Contencioso Administrativa). Las resoluciones que emite el Jurado Nacional de Elecciones en materia electoral no se rigen por esta disposición. (p. 162)

En línea con lo señalado anteriormente y citando nuevamente a Rubio Correa (2009), la potestad jurisdiccional reside con exclusividad en el Poder Judicial, a quien le corresponde la palabra definitiva sobre el problema que se trata de resolver. (p. 172)

Cabe precisar que esta potestad tiene su origen en el artículo 138 de la Constitución Política del Estado. Siguiendo la línea de razonamiento expuesta por la doctrina y lo señalado expresamente por la carta magna, salvo puntuales excepciones previstas constitucionalmente, puede afirmarse con toda convicción que ningún pronunciamiento resulta definitivo si no ha sido emitido por el Poder Judicial. Es a este poder del Estado al que lo corresponde decidir sobre cualquier incertidumbre jurídica o conflicto de intereses intersubjetivos que se someta a su competencia. En consecuencia, la función jurisdiccional es ejercida por este poder del Estado por mandato expreso de la Constitución Política.

Naturalmente, la decisión a la que arribe el órgano jurisdiccional debe encontrarse debidamente fundamentada en derecho. Por ejemplo, en el caso que, algún contribuyente interponga demanda contencioso administrativa ante el Poder Judicial por no encontrarse conforme con lo resuelto en sede administrativa, corresponderá a este órgano del Estado, resolver conforme a derecho.

En este punto es importante recordar que ante la existencia de incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces deben preferir la primera, así fluye expresamente del mandato constitucional. Igualmente, deben preferir la norma legal sobre cualquier otra norma de inferior rango. La disposición referida anteriormente no hace otra cosa que revelar la potestad otorgada constitucionalmente al Poder Judicial para ejercer jurisdicción, la cual es entendida como el poder – deber que le asiste al Estado.

1.2.1 Control judicial de la juridicidad de la actividad de la Administración Pública. El Proceso Contencioso Administrativo – fundamento constitucional y legal

Para Danós Ordoñez (2015) al referirse a este tema, nos señala que, el precepto constitucional consagra al proceso contencioso administrativo como un mecanismo para el control judicial de la legalidad de la Administración Pública, pudiendo los ciudadanos recurrir ante el Poder Judicial a cuestionar las decisiones que estiman pudieran afectarlos. (p. 984)

Es decir, si a juicio de los administrados y/o contribuyentes, tratándose de una cuestión tributaria, en el supuesto que no se encontraran conformes con lo resuelto en última instancia administrativa, podrán recurrir al Poder Judicial vía acción contencioso administrativa. Naturalmente, se entiende que la resolución administrativa que será materia de impugnación, habría sido resuelta de forma contraria al ordenamiento jurídico. Como es de notarse este proceso constituye un mecanismo para controlar la actividad de la administración pública, cuya actuación debe ser ejercida en estricta observancia de la Constitución y del marco jurídico en su conjunto.

Como bien lo anota Danós Ordoñez (2015), el establecimiento a nivel constitucional del proceso contencioso-administrativo consume los objetivos siguientes:

- i) Avala la indispensable ponderación entre los poderes que conforman el Estado, toda vez que, permite que aquello resuelto por las entidades u órganos que integran la Administración Pública, o aquellas que ejercen funciones administrativas, en los distintos niveles de gobierno (nacional, regional o local), podrá ser revisado a solicitud de los administrados por un poder diferente y completamente autónomo, como lo es el Poder Judicial;
- ii) Robustece el denominado principio de legalidad que gravita a la Administración Pública, porque de conformidad con el basamento constitucional, toda acción administrativa se sujeta al ordenamiento jurídico vigente, es por ello que el Poder Judicial queda facultado y/o habilitado legalmente a validar en sede jurisdiccional la juridicidad de las actuaciones administrativas que han sido materia impugnación;
- iii) Establece el derecho subjetivo de los administrados que le permite discutir ante el órgano jurisdiccional aquellas decisiones administrativas

que les afectan, demandando la satisfacción jurídica de cada una de sus pretensiones contra lo resuelto por la Administración Pública, lo que sin duda constituye un auténtico reconocimiento del derecho a la tutela judicial efectiva frente a la actuación de la administración, el cual también tiene amparo por aquellos tratados internacionales que sobre derechos humanos ha suscrito nuestro país;

- iv) Sucesivamente establece una implícita reserva constitucional para que el control del órgano jurisdiccional de la legalidad [juridicidad] de la actuación administrativa se lleve a cabo únicamente a través del denominado proceso contencioso-administrativo, como aquél proceso ordinario el cual tiene por finalidad trascendental el control jurisdiccional de la legalidad [juridicidad] de la actuación administrativa y no a través de otros procesos judiciales (por ejemplo de orden civil entre otros) con la clara excepción de los procesos constitucionales, los cuales están destinados a la tutela de los derechos fundamentales, sin embargo, éstos también sirven secundariamente para el control de las acciones administrativas (proceso de amparo, hábeas data, de cumplimiento, etc.);
- v) Al establecerse el proceso contencioso-administrativo se restringe que el legislador pueda sancionar disposiciones que exceptúen determinadas actuaciones administrativas de la esfera del citado proceso declarándolas exentas o inmunes ante un eventual control jurisdiccional (de este modo se proclama la generalidad del control); asimismo, que se circunscriba de modo irrazonable el acceso de los administrados ante el Poder Judicial para iniciar el referido proceso judicial; que se reduzcan las potestades de la magistratura en orden a ejercer sin ningún tipo de limitaciones el control jurídico de la administración o que, finalmente; se desnaturalice el camino establecido por ley imposibilitando a los administrados acceder a la tutela judicial respecto de la Administración Pública. (pp. 984-985)

El fundamento legal del proceso contencioso administrativo se encuentra dado por el D.S. 011-2019-JUS, decreto supremo que aprueba el T.U.O. de la Ley N.º27584 – Ley que regula el Procedimiento Contencioso Administrativo dentro del cual se estableció la finalidad del proceso contencioso administrativo señalándose que, “La

acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148 de la Constitución Política *tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo [énfasis añadido] y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. ...*”. (Ministerio de Justicia, 2019, Artículo 1)

Del referido articulado se desprende con meridiana claridad que, la finalidad del proceso contencioso administrativo es el control jurídico de la actuación de la Administración Pública. De este modo, los administrados y en su caso los contribuyentes, se encontrarán habilitados a cuestionar no sólo la legalidad sino también la constitucionalidad de las actuaciones administrativas que hayan sido materia de impugnación.

En este mismo sentido se pronuncia Huamán Ordoñez (2010), sobre la ley del proceso contencioso administrativo, manifestando que ésta enfoca un doble control: a) constitucional y b) legal. En el control constitucional se asegura [la plena observancia de] la primacía de los derechos fundamentales en la ejecución del poder de autotutela del Estado, y en segundo lugar, devendrá en un control legal al verificarse la actuación de la Administración a marcos [normativos] administrativos aplicados al procedimiento. (pp. 60-61)

Según Huapaya Tapia (2019), al referirse a los fundamentos constitucionales del Contencioso Administrativo y específicamente al control jurisdiccional de la actuación de la administración pública, nos señala que éstos persiguen los siguientes objetivos:

- Aseverar la plena vigencia del denominado principio de juridicidad o principio de legalidad de la administración pública – el cual supone el expreso sometimiento a la Constitución y al ordenamiento jurídico en su conjunto conforme con las disposiciones señaladas en los artículos 45 y 51 de la Constitución.

- Aseverar la plena vigencia de los derechos fundamentales y de la protección del ciudadano, conforme a lo previsto en el artículo 1 de la Constitución.

- Garantizar la tutela judicial efectiva, conforme a lo consagrado en el artículo 139.3 de la Constitución, a todo acto afectado por un acto del Poder Público.

De este modo, nuestro sistema constitucional y legal han determinado que sea el juez, el elegido a controlar la legalidad administrativa a través del proceso contencioso administrativo. (p. 32)

1.2.2 Las sentencias de casación y su función uniformadora y nomofiláctica

Conforme a la doctrina y a lo previsto en el Código Procesal Civil, las sentencias de casación se caracterizan principalmente por dos funciones, a decir, la primera nomofiláctica y la segunda uniformadora.

Respeto de la función nomofiláctica de las sentencias de casación, es oportuno reseñar lo dicho por la Corte Suprema de Justicia en la Casación N.º27444-2018, señalando que: “De manera preliminar, es preciso mencionar que la función nomofiláctica del recurso de casación garantiza que los Tribunales Supremos sean los encargados de salvaguardar el respeto del órgano jurisdiccional al derecho objetivo, evitando cualquier tipo de afectación a las normas jurídicas materiales y procesales, y procurando, conforme menciona el artículo 384 del Código Procesal Civil, la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto. (Corte Suprema de la República, 2022, p. 14)

Asimismo, nos refiere esta sentencia casatoria sobre el carácter excepcional y la función uniformadora del recurso precisando que, “Por otro lado, debe tenerse en cuenta que el recurso de casación es un medio impugnatorio de carácter excepcional, cuya concesión y presupuestos de admisión y procedencia están vinculados a los “fines esenciales” para los cuales ha sido previsto, es decir, la adecuada aplicación e interpretación del derecho objetivo y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia, como se señala en el artículo 384 del Código Procesal Civil; siendo así, sus decisiones en el sistema de jurídico del país tienen efectos multiplicadores y, a su vez, permiten la estabilidad jurídica y el desarrollo de la nación. (Corte Suprema de la República, 2022, p. 14)

Para Torres Carrasco (2015), al referirse a la función nomofiláctica de la Casación, nos precisa que, la finalidad de dicho recurso es controlar la correcta observancia de la norma jurídica, y ello supone defender la ley contra las arbitrariedades de los jueces en su aplicación. Dicho de otro modo y refiriéndose al destacado procesalista Calamandrei, con la Casación se busca la determinación de la exacta

observancia y significado abstracto de las leyes. Visto de otro modo, a través del recurso de casación se busca que un alto tribunal ejerza labores de control sobre las sentencias de las instancias inferiores.

Asimismo, Torres Carrasco (2015), al referirse a la función o fin uniformador nos precisa que lo se busca es la unificación de la jurisprudencia, con la finalidad de lograr que los justiciables encuentren cierta predictibilidad en las sentencias y con ello se evidencie el respeto por el principio de igualdad ante la ley. No debe perderse de vista que este principio se configura como un límite a la actuación de los órganos públicos, sean estos jurisdiccionales y/o administrativos. Refiriéndose a la STC Exp. N.º0023-2005-PI/TC, se les exige que al momento de aplicar la ley, no deban realizarse tratos diferentes en casos sustancialmente iguales. La ley debe ser aplicada de modo igual a quienes se encuentren en una misma situación, sin establecerse diferencia alguna por razón de personas o de circunstancias que no sean las que se encuentren presentes en la ley.

En resumen, la función uniformadora busca orientar la actuación de los jueces inferiores para que haya soluciones similares ante casos similares. Ello resguardaría el principio de igualdad y la certidumbre jurídica.

1.3 Conclusiones del capítulo

Sobre la base de lo estudiado hasta este momento, a continuación, las conclusiones del capítulo:

- a) En un Estado Democrático, Social y Constitucional de Derecho, la actuación del poder público, ergo de la Administración Tributaria, se encuentra sometida a un control de juridicidad por parte del Poder Judicial. Así lo dispone expresamente la Constitución Política del Estado.
- b) Los principios constitucionales, de igualdad y de seguridad jurídica no son meras formulaciones retóricas o generales, sin contenido jurídico alguno. Todo lo contrario, al tratarse de derechos reconocidos por la Constitución Política del Estado, su observancia y aplicación resulta plenamente vinculante para todos los operadores jurídicos y ello incluye a la Administración Tributaria y el Poder Judicial. La actuación de espaldas a estos principios constituiría un ejercicio abusivo del poder y, en consecuencia, se materializaría un acto de arbitrariedad

el cual no puede ser tolerado en un Estado Social, Democrático y Constitucional de Derecho.

- c) El derecho fundamental a un debido proceso, el principio administrativo de debido procedimiento, y en el derecho comparado, el derecho a una buena administración implica el deber ineludible de la Administración Tributaria a motivar sus resoluciones de modo suficiente, explicando las razones fácticas y jurídicas en las que sustenta sus decisiones. Asimismo, que los asuntos que son de su competencia sean tratados de modo imparcial y equitativo.
- d) La existencia y exigencia de una norma tributaria clara, es una manifestación de la seguridad jurídica. La disposición tributaria debe aspirar a no ser oscura, ambigua, para que exista seguridad jurídica en la aplicación del derecho.
- e) Resulta contrario al principio de igualdad, en concreto a la igualdad en la ley, que un mismo órgano modifique arbitrariamente el sentido de sus decisiones ante casos jurídicamente similares. Asimismo, aplicar la ley de modo distinto a sujetos que se encuentren en situación jurídica similar, es una manifestación contraria a la igualdad en la aplicación de la ley.
- f) Nuestro alto tribunal no debe defraudar la expectativa razonablemente fundada de los contribuyentes en cuál será su actuación en la aplicación del derecho, considerando las características propias de las sentencias de Casación, esto es su función uniformadora y nomofiláctica. En este sentido, los contribuyentes anhelan una razonable predictibilidad en la resolución de sus controversias, particularmente de aquellas sentencias que serán expedidas en sede casatoria. Lo precedentemente referido, es absolutamente coherente con el principio constitucional de seguridad jurídica.
- g) Si una disposición tributaria ha sido interpretada jurídica y objetivamente en un determinado sentido y de modo uniforme, colisiona con los principios de seguridad jurídica e igualdad apartarse de dicho criterio a través de una nueva interpretación sin una justificación objetiva y razonable.

CAPÍTULO II: LA VINCULACIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN A LA JURISPRUDENCIA DE LA CORTE SUPREMA

2.1 Lo que debe entenderse por jurisprudencia y doctrina jurisprudencial

Al respecto, resulta ilustrativo lo referido por Diéz-Picazo (1982), cuando desarrolla el tema de la jurisprudencia y señala cuales deben ser sus requisitos, precisando lo siguiente:

Una cierta dosis de estabilidad de criterios o doctrinas y la reiteración en su utilización. [énfasis añadido]

Es necesario que los criterios, afirmaciones o doctrinas hayan sido utilizadas como razón básica para adoptar la decisión (ratio decidendi). No se admiten dentro de las mismas afirmaciones de carácter incidental (obiter dicta).

Debe existir identidad entre los casos concretos decididos por las sentencias sin que baste una mera similitud o su analogía. (como se cita en Espinoza Espinoza, 2015, p. 457)

El mismo autor citado al referirse a la doctrina jurisprudencial, nos señala que a ésta se le pueden asignar las siguientes funciones:

Interpretación en sentido estricto.

Interpretación integradora de las normas.

A falta de normas especiales, ha de llevar a cabo la decantación y aplicación de los principios generales del Derecho. (Diéz-Picazo, 1982)

Para Espinoza Espinoza (2015), las diferencias existentes entre la jurisprudencia y la doctrina (o precedente jurisprudencial) son las siguientes:

Para que se configure la jurisprudencia se requiere de una pluralidad de sentencias; en la doctrina (o precedente jurisprudencial), solo basta una. [énfasis añadido]

La jurisprudencia se puede dar en cualquier instancia (juzgados de paz, de primera instancia, corte superior e incluso corte suprema); la doctrina (o precedente

jurisprudencial), sólo a nivel de Corte Suprema en pleno casatorio (vale decir, con todos los vocales de la Corte Suprema).

La doctrina precedente jurisprudencial es vinculante, la jurisprudencia, no. (p.458)

Para el jurista Lara Márquez (2006), al referirse en resumen a la jurisprudencia como fuente de derecho, nos precisa de modo decisivo que la jurisprudencia debe ser entendida como una fuente real de derecho mas que una fuente formal, porque son los jueces los que al resolver las controversias de manera uniforme y coincidente establecen criterios vinculantes de alcance general que en definitiva instituyen jurisprudencia.

Considerando lo mencionado en las líneas precedentes, podemos concluir que no constituirá jurisprudencia aquella sentencia aislada, toda vez que ella carece de pluralidad de pronunciamientos judiciales, cuya característica la define. Visto de otro modo, el conjunto de sentencias emitidas por la Corte Suprema de Justicia (sentencias casatorias en este caso) con cierta estabilidad de criterio y reiteración en su utilización, constituyen jurisprudencia y además desde nuestra perspectiva coincidiendo con la doctrina precedentemente referida, establecen criterios vinculantes para todos los operadores jurídicos y no sólo para los órganos jurisdiccionales.

2.2 Los casos de sentencias vinculantes en materia distinta de la tributaria

2.2.1 El caso de los plenos casatorios civiles de la Corte Suprema de Justicia

En el Código Procesal Civil y respecto del precedente judicial, se dispone que:

“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.” (Código Proceso Civil, 1992, Artículo 400)

Siguiendo a Ledesma Narváez (2015), al comentarnos este artículo nos refiere que, hay un interés social como es contar con magistrados que realicen una correcta interpretación y aplicación de la ley en el ejercicio de su función jurisdiccional. Comparte la idea de algunos jusprocesalistas en el sentido que la jurisprudencia es conocida como una fuente complementaria del derecho, porque operará de modo creativo en situaciones de conflicto no previstas en el ordenamiento jurídico. En el sistema judicial peruano existen 2 vertientes, una regulada por el Código Procesal Civil y otra por la Ley Orgánica del Poder Judicial.

La normativa del Código Procesal Civil, ha tomado el diseño establecido en el artículo 22 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobada por D.S. N.º 011-201-JUS. Nótese que la convocatoria a pleno de los magistrados supremos civiles es una facultad y no una obligación, a efectos de emitir sentencia que instituya o varíe un precedente judicial. En resumen, la doctrina legal y/o jurisprudencial en nuestro medio se construye a través de alguna de las dos vías antes referidas. El Acuerdo Plenario N.º 1-2007/ESV-22, precisa que:

Corresponde a las Salas Especializadas de este Supremo Tribunal realizar una labor previa de revisión de las ejecutorias emitidas y, respecto de ellas, escoger aquellas que fijan principios jurisprudenciales que deben erigirse en precedentes vinculantes para los jueces de la República; y, de este modo, garantizar la unidad en la interpretación y aplicación judicial de la ley como expresión del principio de igualdad y afirmación del valor de la seguridad jurídica. (p. 256)

La realidad nos confirma que, la fijación del precedente judicial como contribución a la seguridad jurídica para ser aplicado a futuros casos distaría de la vocación del artículo bajo comentario, pues a la fecha y después de 13 años de vigencia del nuevo artículo 400 del Código Procesal Civil, se han emitido pocos plenos casatorios, por ello coincidimos con la profesora Ledesma cuando señala que, a pesar que existen dos fuentes normativas que rigen el procedimiento para generar jurisprudencia vinculante, no resulta frecuente encontrarla.

2.2.2 El carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial en los términos de la Ley Orgánica del Poder Judicial

A través del art. 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por el D.S. N.º 017-93-JUS, se dispuso el carácter vinculante de la doctrina jurisprudencial emitida por Poder Judicial. A continuación, se reproduce el texto legal:

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." (Ministerio de Justicia, 1993, Artículo 22)

El precedente obligatorio a que se refiere el presente dispositivo tiene similitudes y diferencias con relación al precedente judicial regulado por el Código Procesal Civil. Una diferencia sustancial es que el precedente obligatorio es expedido por las Salas Especializadas de la Corte Suprema, y no por el pleno de la Sala Suprema Civil, cuya decisión es adoptada por la mayoría absoluta de los miembros asistentes, como si opera en el caso del precedente judicial regulado por el Código Procesal Civil. Ambos, guardan similitud en que son vinculantes, entiéndase de obligatorio cumplimiento para los magistrados de todas las instancias jurisdiccionales; sin embargo, es importante anotar que es una facultad de los magistrados, incluso los que integran la propia Corte Suprema de Justicia, la de poder apartarse del criterio establecido en el precedente, encontrándose

obligados a fundamentar jurídicamente su resolución dejando constancia del precedente que desestiman.

Aquí resulta medular precisar que, el precedente judicial se expide dentro del marco legal previsto en el Código Procesal Civil, mientras que los precedentes vinculantes se emiten dentro del marco legal de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Porque es importante esta diferencia, porque constituiría un error insalvable interponer un recurso de casación sustentándolo en el apartamiento inmotivado de un precedente vinculante que no ha sido emitido bajo los alcances del artículo 400 del Código Procesal Civil.

2.2.3 El caso de las sentencias del Tribunal Constitucional

En este punto cabe resaltar lo mencionado por Castillo Córdova (2022), al referirse al Tribunal Constitucional como órgano de control de la constitucionalidad, nos expresa que éste, naturalmente sólo atiende problemas jurídicos de orden constitucional, con excepción de la demanda de cumplimiento. Toda interpretación de la Constitución que realiza el Tribunal Constitucional, debe ser entendida como una norma de rango constitucional adscripta. De allí su entendimiento que los jueces tienen la obligación de considerarlas como derecho relevante para resolver conflictos jurídicos.

El último párrafo del artículo VII del Título Preliminar del nuevo Código Procesal Constitucional, aprobado por Ley N.º31307, establece 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 que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional*” [énfasis añadido] (Congreso de la República, 2021, Artículo VII)

El referido autor precisa y desde mi perspectiva con acierto, que toda interpretación vinculante y concretadora de la Constitución vincula a todos los operadores jurídicos y no sólo a los jueces, partiendo de la premisa como ya se dijo que las interpretaciones de la Constitución que realiza el Tribunal Constitucional son normas constitucionales adscriptas. Apoya esta postura el fundamento 42 de la STC Exp. N.º03741-2004-PA/TC la cual sostiene que, “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.” Por su parte el fundamento 49 de la misma sentencia señala que, “Las sentencias del Tribunal Constitucional en cualquier proceso, tienen efectos vinculantes frente a todos los poderes públicos y también frente a los particulares”.

Nótese que el Tribunal Constitucional no diferencia el tipo de sentencia a la que le alcanzan los efectos vinculantes de ellas, por lo que en principio y en todas aquellas donde se haya interpretado la Constitución, son fuente de derecho constitucional por lo cual todos los poderes públicos y particulares se encuentran vinculados conforme a la *ratio decidendi* contenida en ellas.

Por otra parte, tenemos el artículo VI del Título Preliminar del nuevo Código Procesal Constitucional, aprobado por Ley N.º 31307, el cual dispone 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, formulando la regla jurídica en la que consiste el precedente. 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. (Congreso de la República, 2021, Artículo VII)

En palabras de Beaumont Callirgos (2022), al comentar el artículo precedentemente referido sostiene que, el precedente vinculante tiene efectos normativos, en consecuencia, tiene similares efectos a los de una ley, la cual si bien no proviene del Poder Legislativo, ésta tiene su origen del que la aplica, en este caso, del órgano constitucional. Si hubiera algún juez, que no cumpliera con el precedente vinculante, podría ser pasible de denuncia por prevaricato.

De otro lado, continua Beaumont Callirgos (2022), al distinguir la jurisprudencia constitucional del precedente vinculante, manifestando que:

La jurisprudencia constitucional como tal, como doctrina sobre la interpretación de los derechos fundamentales consagrados la Constitución o en la ley, vincula a los magistrados en aquellos fundamentos relevantes [*ratio decidendi*] que han sido determinantes para la solución del conflicto de derechos. Es al juez al que corresponde identificar cuál es el ámbito de vinculación para aplicación de la jurisprudencia constitucional en los términos en que lo hace el referido artículo VI del derogado Código Procesal Constitucional.

La jurisprudencia constitucional denota una institución constitucional-procesal plenamente autónoma, con características y efectos jurídicos claramente separables y por lo tanto plenamente distinguibles del precedente vinculante, con el que mantiene diferencia de intensidad.

2.2.4 La obligatoriedad del precedente judicial frente a la Administración Pública en Colombia

Para Echeverri Cuello (2014), abogado especialista en Derecho Público Económico, también le surge la interrogante con relación a la facultad que tendría la Administración Pública para apartarse de la aplicación del precedente judicial. Después de un necesario recorrido por las normas constitucionales, legales y jurisprudencia, aprecia que la Corte refiriéndose a la Constitucional, ha reiterado el sometimiento de la Administración Pública al señorío de la Constitución y la ley, debiendo entenderse como la aplicación del conjunto de normas constitucionales, legales, y como no puede ser de otra manera, incluyendo la interpretación que efectúan los máximos órganos jurisdiccionales, es decir, del Consejo de Estado quien actúa como tribunal supremo en lo contencioso administrativo en Colombia. Refiriéndose el autor a la fuerza vinculante del precedente [judicial] en el contexto de la Ley 1437 de 2011, siguiendo a la Sentencia C-439 de 2000, precisa que, “Esta definición de la correcta interpretación y aplicación de una norma, frente a un caso concreto, tiene por efecto que todo funcionario, no solo judicial, está en la obligación de aplicar e interpretar las normas, en el sentido dictado por el juez, de igual manera, en todo evento en el cual la situación fáctica concuerde, en lo esencial, con los hechos considerados al construirse la *ratio decidendi*.” (p.106) Coincidimos cuando se afirma y con razón que, hay ser consistente con las decisiones previas, por elementales consideraciones de seguridad jurídica e igualdad, atendiendo a la previsibilidad de las decisiones de los órganos jurisdiccionales, pues no sería admisible que, casos similares sean resueltos de modo diferente por el mismo juzgador. Ello es así, porque el respeto al precedente lo es también al *Derecho*. Por su parte el Código Contencioso Administrativo señala con toda claridad que, las autoridades al adoptar sus decisiones deberán considerar las sentencias de unificación [uniformidad] jurisprudencial del Consejo de Estado a través de las cuales se interpreten y aplican las disposiciones legales. En suma, puede afirmarse que, las autoridades administrativas están vinculadas a la jurisprudencia, ello con la finalidad que los administrados no deban acudir a la jurisdicción [poder judicial] para que

se le reconozcan los derechos que en sede judicial le han sido otorgados. Para las autoridades administrativas no resulta aplicable el principio de independencia que sí podrían oponer los jueces. A pesar de lo dicho y finalmente, es importante resaltar que el autor reconoce que no existe plena claridad sobre la fuerza vinculante del precedente para quienes pertenecen a la Administración Pública y qué pasaría con aquellos que no lo tengan en cuenta al momento de decidir sobre las cuestiones de su competencia.

2.3 La jurisprudencia de la Corte Suprema en materia tributaria

2.3.1 Los precedentes vinculantes en el proceso contencioso administrativo

A continuación, reproducimos lo señalado en el artículo 36 del D.S. N.º 011-2019-JUS, decreto supremo que aprueba el T.U.O. de la Ley N.º 27584 – Ley que regula el Procedimiento Contencioso Administrativo, al tratar los principios jurisprudenciales en el proceso contencioso administrativo prescribiéndose lo siguiente:

“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.” (Ministerio de Justicia, 2019, Artículo 36)

De la disposición legal transcrita puede inferirse que, existe identidad en los términos principios jurisprudenciales, precedente vinculante e inclusive doctrina jurisprudencial tal y como lo veremos a continuación.

Los órganos jurisdiccionales de inferior jerarquía, entendiéndose como tales a los Juzgados Especializados, las Salas de la Corte Superior, tienen la facultad de apartarse del precedente por excepción, pero para ello resulta imperativo que se cumplan dos condiciones: i) se presenten circunstancias particulares en el caso traído a debate y ii) fundamenten jurídicamente las razones por las cuales se apartan del precedente.

Es decir, contravendría la presente disposición si simplemente cualquiera de los órganos jurisdiccionales resolviera en sentido contrario al precedente, sin haber identificado previamente la circunstancia en particular que marcaría una diferencia y de

otro lado, si no se expone suficientemente las razones que fundamenten apartarse de aquél.

En el mismo sentido, las Salas Especializadas de la Corte Suprema también podrían apartarse excepcionalmente en sus resoluciones judiciales de su propia doctrina jurisprudencial, para lo cual se encuentran también en la obligación de motivar jurídicamente de manera suficiente y razonada, debiendo además hacer especial mención del precedente que deja de ser obligatorio por el nuevo con sus respectivos fundamentos, lo anteriormente fluye de lo previsto en el artículo 22 del T.U.O. de la Ley Orgánica del Poder Judicial, tal como ha sido referido anteriormente.

2.3.2 Carácter vinculante de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia frente a la Administración Tributaria

Previamente, conviene recordar la disposición señalada en la norma III del Título Preliminar del D.S. 133-2013-EF que aprobó el Texto Único Ordenado del Código Tributario, referida a las fuentes del derecho tributario, particularmente me referiré a la jurisprudencia.

En este contexto, nos remitimos a lo señalado por Bravo Cucci (2009), al abordar la noción de jurisprudencia, señalando que:

La jurisprudencia como fuente de derecho en materia tributaria, precisa que *no tienen tal condición las resoluciones del Tribunal Fiscal* [énfasis añadido] que, [no] tengan la calificación de Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, siendo discutible que tengan tal condición aquellas dictadas bajo los alcances del artículo 154 del Código Tributario. De ellas emanan normas que sí obligan a la Administración Tributaria a actuar con apego al criterio contenido en ellas. De otro lado, las resoluciones donde se resuelven controversias particulares, no deben ser entendidas como fuentes de aplicación obligatoria a otros sujetos pasivos, toda vez que, son fuentes de normas sí, pero éstas sólo resultan aplicables a las partes del procedimiento tributario, no constituyendo fuentes del Derecho Tributario. (p. 48)

En palabras del jurista Rubio Correa (2009), “*jurisprudencia en sentido estricto se refiere más propiamente a las resoluciones que emite el máximo tribunal [Corte Suprema de Justicia], pero no a las resoluciones de los tribunales y juzgados inferiores a él. ...*” (p.160)

Según Morón Urbina (2021), sobre el particular con relacion al tema si los pronunciamientos judiciales califican como jurisprudencia para el Derecho Administrativo y en opinión que comparto ha precisado lo siguiente:

En nuestra disciplina, las autoridades administrativas se encuentran sometidas jurídicamente a aquellos discernimientos, juicios, pautas y dictados del Poder Judicial porque la Administración ha sido parte activa en los procesos judiciales donde existe sentencia y, por ende, se entiende que sus argumentos, juicios, pruebas, han sido oportunamente valoradas y/o rechazadas o confirmadas, según el caso.

En razón de lo expuesto, debe advertirse que aquello que resuelve el órgano jurisdiccional en un proceso contencioso administrativo o en cualquier proceso constitucional *no solo tiene efectos respecto del caso* [en concreto] ya resuelto por la Administración. [énfasis agregado] (p. 167)

En este orden de ideas, Gutierrez Colantuono (2007), señala que “como una de las partes es la Administración y ella está llamada a seguir aplicando las mismas normas administrativas en su recto sentido en los sucesivos casos, le viene impuesto de suyo un efecto expansivo natural de la sentencia hacia los casos futuros que serán resueltos”. (como se cita en Morón Urbina, 2021, pp. 167-168)

No tiene lógica jurídica que la Administración ante casos similares, continúe aplicando una interpretación que ha sido vencida en sede judicial, porque la resolución judicial que pone fin a la controversia ha despejado dudas, delineando el sentido correcto de interpretación de las disposiciones legales materia de controversia.

En el mismo sentido Tawil (2012), en criterio que comparto, manifiesta que:

El efecto expansivo tiene asidero en un deber moral, el cual no es otro que acatar la doctrina jurisprudencial que viene dada a través de las sentencias jurisdiccionales, ello como manifestación de pleno sometimiento al deber de sujeción a la legalidad, toda vez que, es el Poder Judicial el órgano señalado por ley a brindar una interpretación definitiva, respecto del alcance y sentido de las normas jurídicas, así como del cumplimiento de los principios administrativos de celeridad, economía y eficacia, caso contrario, todo aquello tramitado en sede administrativa, será inexorablemente anulado por el Poder Judicial. (como se cita en Morón Urbina, 2021, p. 168)

En la misma línea de razonamiento tenemos a Caetano, quien manifiesta que, Se configurará una marcada vulneración al derecho a la igualdad y a la seguridad jurídica, en el supuesto que, habiéndose descalificado una interpretación seguida por la Administración ante un caso con sentencia [firme] en contra, la autoridad persista en aplicarla una y otra vez, bajo la argumentación que los efectos de la cosa juzgada [al corresponder a otro proceso] no le alcanzan y continúa obligando a los administrados afectados a recurrir al Poder Judicial ante situaciones similares. (como se cita en Morón Urbina, 2021, p.169)

Como categóricamente lo señala Morón Urbina (2021), debe tenerse en cuenta que:

Las propias sentencias, sin necesidad de ser reiteradas ni haber sido calificadas expresamente como precedente vinculante, *alcanzan carácter vinculante para las entidades*, a partir de la generalización por inducción de las reglas o de los criterios insertados en las sentencias derivadas de procesos de control de la Administración. (p. 169)

2.4 Conclusiones del capítulo

Siguiendo la línea de razonamiento expuesta en las conclusiones del capítulo anterior, a continuación, detallo las conclusiones del presente apartado:

- a) La jurisprudencia definida por la doctrina en sentido estricto constituye fuente de derecho a tenor de lo preceptuado en el Código Tributario.
- b) Conforme a la interpretación del Tribunal Constitucional, la jurisprudencia es fuente de derecho y de primer orden, y las interpretaciones que éste máximo órgano efectúe tiene efectos vinculantes para todos los poderes públicos, incluyendo a la Administración Tributaria, inclusive cuando no haya sido parte del proceso donde se haya resuelto la controversia. En este sentido, el Tribunal Constitucional en la Sentencia 206/2021, Expediente N.º 01396-2017-PA/TC, se ha manifestado expresando lo siguiente:

A mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta que la jurisprudencia de este Tribunal Constitucional es también una fuente de primer orden para los tribunales ordinarios y los demás entes públicos (cfr. sentencia emitida en el Expediente 000048-2004-PI/TC), pues, en tanto Supremo intérprete de la Constitución, sus interpretaciones del derecho infraconstitucional y la manera en que dirime los problemas jurídicos que los particulares someten a su conocimiento, vinculan a todos los poderes públicos, como Indecopi. El hecho de que dicha entidad no haya sido parte en el proceso de amparo interpuesto por Gremco Publicidad SA contra el IPD no la habilita para desconocer ni lo plasmado ni lo finalmente decidido en dicho pronunciamiento (cfr. sentencia emitida en el Expediente 04587-2004-PA/TC). (Tribunal Constitucional, 2021, párr. 15)

- c) La jurisprudencia que emana de la Corte Suprema, delimitando el sentido y alcance de las normas tributarias, resulta vinculante para la Administración Tributaria por el efecto expansivo de la cosa juzgada que vincula a la Administración Pública. Como se afirma en la doctrina, entenderlo de otro modo, supondría una directa y reprochable contravención a los principios constitucionales de igualdad y seguridad jurídica.

- d) Considerando las dos conclusiones precedentes, puede reafirmarse que, tanto la jurisprudencia proveniente del Tribunal Constitucional como aquella proveniente de la Corte Suprema, resultan vinculantes para la Administración Tributaria, claro está siempre y cuando nos encontremos ante casos con supuestos fácticos y jurídicos similares.
- e) Cuando la Administración Tributaria decida apartarse de la jurisprudencia y/o precedente vinculante, deberá motivar jurídicamente su decisión de modo objetivo y razonable. En estos casos, el Poder Judicial a través del control de juridicidad que constitucionalmente le asiste, evaluará si la argumentación de la Administración Tributaria es suficiente y si ésta se encuentra arreglada a derecho.



CAPÍTULO III: EL CASO DE LOS INTERESES MORATORIOS APLICABLES A LOS ANTICIPOS DEL IMPUESTO A LA RENTA

3.1 Alcances generales

3.1.1 Marco legal aplicable

El artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el D.S. N.º 133-2013-EF, con anterioridad a la modificación establecida por el D. Leg. N.º 1528, preceptuaba lo siguiente:

“El interés moratorio correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta *no pagados oportunamente*, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal.

A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés moratorio. [énfasis añadido]” (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Artículo 34)

Para Robles Moreno et al. (2009), los anticipos son aquellas cantidades de dinero que se deben pagar al fisco con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria, distinguiéndose de los pagos a cuenta, los que se efectúan luego de haber nacido la obligación tributaria. Sin embargo, puede afirmarse que el legislador tributario los considera como sinónimos. Incluso el Tribunal Fiscal les atribuye la categoría de obligaciones tributarias.

Nos refiere Carbajal Obregón (2019), que no debe olvidarse que si bien el pago a cuenta no es un tributo, no debe perderse de vista que es un pago establecido por mandato legal, por lo tanto, se genera la obligación de pago, y el hecho de no efectuarse, la consecuencia jurídica es la generación de intereses moratorios, toda vez que el Estado dejó de percibir los pagos a cuenta oportunamente. Nos precisa además el referido autor que, conforme a lo señalado en la Casación N.º 4392-2013-Lima, ésta ha establecido que los intereses moratorios relacionados a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta únicamente podrán ser cobrados hasta el vencimiento de la obligación anual del Impuesto a la Renta, y que una vez regularizado el referido impuesto, la Administración no podría cobrar los intereses moratorios generados hasta dicha fecha. Disiento de lo afirmado en

este último extremo, toda vez que la sentencia referida ha señalado que si los pagos a cuenta fueron pagados oportunamente, considerando la base y elementos de cálculo existentes a la fecha de su determinación, sólo en dicho supuesto, no corresponderá el pago de interés moratorios.

3.1.2 Determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta

El artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, a efectos de establecer la forma de cálculo del pago a cuenta del Impuesto a la Renta, prevé lo siguiente:

Los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que determinarán con arreglo a alguno de los siguientes sistemas:

a) Fijando la cuota sobre la base de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

Los pagos a cuenta por los períodos de enero y febrero se fijarán utilizando el coeficiente determinado en base al impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. En este caso, de no existir impuesto calculado en el ejercicio precedente al anterior se aplicará el método previsto en el inciso b) de este artículo. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2004, Artículo 85)

En este orden ideas y para el cálculo del pago a cuenta mensual del impuesto a la renta, la disposición legal exige contar con la información siguiente:

- Los ingresos obtenidos en el mes al que corresponde la determinación del pago a cuenta.
- El monto del impuesto calculado del año anterior y precedente al anterior, según corresponda.

- El total de ingresos netos del año anterior y precedente al anterior, según corresponda.

El resultante de dividir los dos últimos puntos, es decir, el impuesto calculado del año anterior entre los ingresos del mismo año nos dará como resultado un coeficiente, el cual se multiplicará por los ingresos obtenidos mensualmente y así de ese modo se determina el importe de los pagos a cuenta mensuales.

3.1.3 Planteamiento del problema

El problema suscitado entre la Administración Tributaria y los contribuyentes generadores de rentas de tercera categoría podría resumirse del modo siguiente:

La Administración Tributaria interpreta que sí corresponde el pago de intereses moratorios respecto de los anticipos o pagos a cuenta del impuesto a la renta, cuando estos se han efectuado por importes menores a los que correspondería de haberse efectuado el cálculo conforme a la información de la declaración jurada rectificatoria presentada antes o después de la determinación del impuesto anual y con independencia si se trata de una rectificatoria por efecto de alguna acción de verificación o fiscalización efectuada por parte de la Administración Tributaria o si ello ocurriese como consecuencia de la presentación de una rectificatoria por parte del contribuyente.

3.2 Posición jurisprudencial reiterada de la Corte Suprema de Justicia - Sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima

A continuación, expondré en resumen cuál es el caso del que trata esta sentencia casatoria:

La Empresa de Generación Eléctrica Arequipa Sociedad Anónima – EGASA cumplió con el abono oportuno de los pagos a cuenta del impuesto a la renta de los meses de marzo, mayo a diciembre del ejercicio 2002, así como los correspondientes a los meses de enero y febrero del ejercicio 2003. Posteriormente, en el mes de setiembre de 2003 el contribuyente presentó una declaración jurada rectificatoria del ejercicio 2001 determinándose un mayor impuesto calculado por dicho año. Ello a juicio de la Administración Tributaria desencadena en la variación del coeficiente inicialmente determinado para los pagos a cuenta del año 2002, así como para los meses de enero y febrero del año 2003. Es decir, al haberse rectificado la declaración anual del impuesto a

la renta del año 2001 determinándose un mayor impuesto, ello traería como inmediata consecuencia la determinación de un mayor coeficiente. El efecto contiguo de lo indicado precedentemente es que los abonos efectuados con carácter de pago a cuenta se modifiquen a sumas mayores y entonces, correspondería la aplicación de intereses moratorios sobre la diferencia entre lo abonado inicialmente y lo que correspondería abonar como consecuencia del nuevo cálculo.

A continuación, transcribiré los considerandos relevantes de la Casación referida para luego continuar con un breve comentario sobre lo resuelto:

El segundo párrafo del considerando 3.6 señala que:

Resultando adecuado utilizar con predominio el *método de interpretación literal* [énfasis añadido] para establecer el sentido normativo del Numeral a) del artículo legal 85 del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario, al constituir disposiciones legales que establecen el nacimiento de obligaciones cuando se realicen supuestos de hecho configurados en los artículos, circunstancias en que el método referido permite atribuir a las disposiciones legales el significado literal, el más inmediato que resulta de uso común de las palabras y de las reglas sintácticas; facilitando la reducción de la vaguedad del lenguaje, el que las disposiciones tributarias contienen lenguaje técnico jurídico utilizando expresiones jurídicas cuyo significado se obtienen y/o deducen de otros textos normativos. (Corte Suprema de la República, 2015, p. 13)

Como podrá observarse con toda claridad, la Corte Suprema en su labor interpretativa optó por el método literal para establecer el sentido y alcance normativo para las normas que regulan los pagos a cuenta del impuesto a la renta y los intereses moratorios en el supuesto de no pago oportuno.

Por su parte el considerando 3.8 dispuso lo siguiente:

Para la identificación de las normas del artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario vinculadas a las infracciones normativas, ... En este artículo legal también se encuentran varias disposiciones regulativas, que en *interpretación literal* [énfasis añadido] se extrae la norma específica del caso, esto es, la que establece la aplicación de intereses a los pagos a cuenta no realizados oportunamente. La norma sanciona la conducta de no pagar oportunamente, por

lo que el concepto de intereses a que se refiere es al previsto en el artículo 33 del mismo código, esto es, a los intereses moratorios.

Desprendiéndose de la norma identificada que sí están afectos a la aplicación de intereses moratorios los abonos mensuales pues si bien no tienen naturaleza de tributo, si son obligaciones de abono al que la ley le ha atribuido el carácter de pago a cuenta del impuesto a la renta (conforme al Numeral a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta). Identificando la norma del artículo 34 del Código Tributario vinculado al caso, la que establece que los abonos con carácter de pagos a cuenta, a cargo de los contribuyentes que perciben renta de tercera categoría, generan intereses moratorios cuando no son abonados oportunamente en los plazos previstos en la ley. (Corte Suprema de Justicia de la República, 2015, pp. 19-20)

En este considerando podemos observar como la Corte Suprema optó por el método de interpretación literal al establecer el sentido y alcance de la disposición señalada en el artículo 34 del Código Tributario.

La Corte Suprema continua con su razonamiento señalando que:

Las normas sancionan con la aplicación de intereses moratorios cuando los pagos a cuenta -fijados conforme al procedimiento de cálculo previsto en el Numeral a) del artículo 85 citado-, no se realicen oportunamente, esto es mensualmente y en los plazos legales-, significando que los pagos que deben cumplirse son aquellos que establecidos conforme a la base y elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono, independientemente o no si hubiera una rectificación posterior al momento que correspondía efectuarlos, empero si la rectificación se realiza antes del plazo del abono, indefectiblemente modificará el coeficiente de cálculo y la cuota a abonar, no así cuando la rectificación es posterior incluso a la determinación del impuesto definitivo. (Corte Suprema de Justicia de la República, 2015, p. 22)

En suma, el criterio de la Corte Suprema en esta sentencia casatoria es bastante claro al señalar que resultan aplicables los intereses moratorios previstos en el artículo 34 del Código Tributario, en los casos siguientes:

- a) Si los pagos a cuenta mensuales no han sido pagados dentro del plazo legal, es decir, oportunamente.
- b) En el supuesto que se efectúe la rectificatoria de la declaración anual que sirvió de base para la determinación del coeficiente y posteriormente se determine uno mayor dentro del plazo señalado para la determinación del impuesto definitivo.

Asimismo, puede concluirse que, no corresponderá el pago de intereses moratorios, en el supuesto que los pagos a cuenta se hayan efectuado oportunamente y después éstos pudieran devenir en menores, como consecuencia de la rectificatoria de la declaración del impuesto a la renta anual presentada posteriormente a la determinación del impuesto definitivo.

Finalmente, la Corte Suprema en uso de su atribución prevista en el art. 37 del T.U.O. de la Ley 27584 fijó las siguientes reglas con carácter de precedente vinculante:

“5.2.1 La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía tampoco la interpretación extensiva ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la Norma anotada, resultando para ello muy importante que el Juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar.

5.2.2 No resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen obligaciones como el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta previstos en el Numeral a) del artículo 85 del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario.” [énfasis añadido] (Corte Suprema de Justicia de la República, 2015, p.25)

a) Síntesis de la sentencia de Casación N.º 5048-2012-Lima

Al igual que en el anterior caso, lo que se discute es el importe de los intereses moratorios correspondiente a los pagos a cuenta de los periodos marzo a

diciembre del año 2002, y; los periodos enero y febrero del año 2003. Los valores cuestionados fueron emitidos en el contexto en que el coeficiente a aplicar sobre los ingresos de cada mes para establecer el monto del respectivo pago a cuenta debe ser el que resulta de dividir el Impuesto a la Renta determinado en la declaración rectificatoria del ejercicio 2001 entre los ingresos de ese ejercicio. La declaración jurada rectificatoria fue presentada en julio del año 2003, es decir, en fecha posterior a la determinación del impuesto anual del año 2001.

En esta sentencia casatoria, la Corte Suprema una vez más precisa que, considerando una interpretación literal del artículo 34 del Código Tributario, el pago de intereses moratorios resulta aplicable al pago no oportuno de los referidos pagos a cuenta del impuesto a la renta. Dicho de otro modo, los pagos a cuenta, cuando éstos no se han realizado de modo oportuno o habiéndose efectuado por importes menores, sí generan los intereses moratorios a que se refiere el artículo 34 del Código Tributario.

b) Síntesis de la sentencia de Casación N.º 21033-2019-Lima

En primer término en esta sentencia casatoria, la Corte Suprema efectúa prima facie una labor pedagógica al detenerse y explicar la jurisprudencia emitida por ella, reafirmando que, en la sentencia N.º4392-2013-Lima se estableció precedente vinculante en los términos referidos en dicha resolución judicial y de otro lado, cuál debe ser el sentido y alcance de las disposiciones contenidas en el Numeral a) del artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, principalmente en el sentido que “los abonos con carácter de pago a cuenta, a cargo de los contribuyentes que perciben renta de tercera categoría, generan intereses moratorios cuando no son abonados oportunamente en los plazos previstos en la ley.” (Corte Suprema de Justicia de la República, 2020, p. 27)

Seguidamente y al referirse a la sentencia casatoria N.º 5048-2012-Lima, refiere que esta señaló que, “los pagos a cuenta no constituyen tributo, sino una obligación legal cuya exigencia coactiva viene determinada por ley.

Que los pagos a cuenta, cuando no han sido realizados oportunamente o efectuados por montos menores, sí generan intereses moratorios conforme a lo previsto en el artículo 34 del Código Tributario.” (Corte Suprema de Justicia de la República, 2020, p. 27)

En este caso, al igual que el acaecido en la sentencia casatoria N.º 5048-2012, así como en la sentencia casatoria N.º 4392-2013-Lima, ambas, se encuentran referidas a su aplicación en supuestos en que la Administración Tributaria no efectuó fiscalización alguna. Sin embargo, al resolver el caso la Corte Suprema expresa con toda claridad que en esta última sentencia no se examinó si resultaba relevante la fiscalización para desvirtuar la aplicación de intereses moratorios, ya que lo relevante fue establecer si los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se realizaron oportunamente, a efectos de aplicar o no los intereses moratorios.

La Sala Suprema en el considerando quinto determina de forma concluyente y sin lugar a duda que:

En aplicación del criterio establecido en la Sentencia de Casación N.º4392-2013-Lima, considera que la interpretación literal del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario establece que la aplicación de los intereses moratorios se impondrán cuando se advierta que el contribuyente no realice los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en forma oportuna, esto es, dentro del plazo establecido; en ese sentido, al tenerse que en el presente caso el contribuyente efectuó los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta oportunamente, esta Sala Suprema advierte que resulta de aplicación el criterio establecido en la sentencia de Casación N.º4392-2013-Lima. (Corte Suprema de Justicia de la República, 2020, p. 31)

3.3 La incomprensible posición de la Administración Tributaria a propósito de la expedición de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05359-3-2017

No es un secreto, al menos para los que venimos siguiéndole el paso a la jurisprudencia que he venido comentando hasta el momento que, posteriormente a la expedición de la sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima en el año 2015, el Tribunal Fiscal emitió la

Resolución N.º 05359-3-2017 en el año 2017, declarándola además como precedente [administrativo] de observancia obligatoria, fijándose el siguiente criterio:

Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración.

A continuación, revisaremos los considerandos más relevantes que llevaron a la Administración, a establecer el citado precedente administrativo.

Asimismo, y para una mejor comprensión, estructuraremos el caso en tres partes, tales como: i) Síntesis de los argumentos del Contribuyente, ii) Síntesis de los argumentos de la Administración Tributaria y iii) Síntesis del razonamiento del Tribunal Fiscal.

i) Síntesis de los argumentos del Contribuyente

La controversia se circunscribe a los pagos a cuenta de los periodos tributarios de enero y febrero 2011, respecto de los cuales se alega haberse pagado oportunamente. En este contexto, la determinación ulterior a la cancelación de los pagos a cuenta no comprometería el valor de los pagos efectuados, toda vez que no puede imputarse mora al pago de un importe no determinado, más aún cuando para la exigibilidad de las obligaciones se requiere que éstas se encuentren determinadas.

De otro lado, se afirma que el interés moratorio que prevé el artículo 33 del Código Tributario, se origina como indemnización por el pago efectuado fuera de plazo, lo cual no ha sucedido, porque el pago se efectuó en forma oportuna. Asimismo, se prevé que el artículo 34 del Código Tributario castiga la aplicación de intereses moratorios cuando los pagos a cuenta no se han efectuado dentro del plazo establecido por ley, por lo que existe la obligación de pagar los pagos a cuenta conforme a la base y los elementos de cálculo que existen en la oportunidad del abono.

Indica también que los pagos a cuenta son obligaciones independientes del impuesto anual, por lo que de variarse este último, no existiría motivo para que los pagos efectuados previamente se modifiquen. Los pagos anticipados no pueden ni deben confundirse con la obligación principal, toda vez que los primeros tienen carácter transitorio, mientras que la determinación del impuesto anual es definitiva. En suma, la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta por el ejercicio 2009, la cual sirvió de base para el cálculo de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero 2011, no puede ser tomada en cuenta para la determinación de los intereses de tales periodos, toda vez que por su naturaleza y al tratarse de prestaciones mensuales que se cumplen por disposición legal, su peculiaridad de prestación dineraria y el hecho que sea de connotación legal no determina en estricto que califiquen como un tributo.

Refuerza finalmente su posición señalando que su argumentación ha sido confirmada por la Corte Suprema en la Casación N.º 4392-2013-Lima de carácter vinculante, sin embargo, la Administración ha ignorado sus alcances.

ii) Síntesis de los argumentos de la Administración Tributaria

Por su parte la Administración señala que emitió dos órdenes de pago por los periodos enero y febrero 2011, aplicando un nuevo coeficiente el cual fue calculado tomando en consideración la declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta del ejercicio 2009, por lo que en aplicación del artículo 34 del Código Tributario, procede la cobranza de intereses por la omisión de los pagos a cuenta.

Sostiene que la recurrente presentó una declaración jurada rectificatoria del Impuesto a la Renta por el ejercicio 2009 en la cual determinó una mayor obligación, por lo que ésta surtió efectos con su presentación de conformidad con el precepto del artículo 88 del Código Tributario. En este contexto, se emitieron los valores impugnados solamente por los intereses moratorios insolutos.

iii) Síntesis del razonamiento del Tribuna Fiscal

En principio, efectúa un recorrido por los artículos 85, 87 y 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, así como de los artículos aplicables del reglamento. Asimismo, se reseñan los artículos 33 y 34 del Código Tributario, para luego

referirse a la doctrina civilista para analizar la naturaleza jurídica de los intereses moratorios.

De otro lado manifiesta que, para determinar si procede la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en los términos antes referidos, resulta necesario hacer reseña a los deberes de declaración y determinación correcta de la obligación tributaria y al tipo de obligación que constituyen los pagos a cuenta.

En resumen, afirma que los contribuyentes tienen la obligación de declarar y determinar, particularmente cuando presentan una declaración jurada consignando información correcta y conforme a la realidad, es decir, con información veraz. En consecuencia, su incumplimiento se sanciona con la aplicación de intereses moratorios, correspondiendo además la aplicación de sanciones conforme a ley. Por lo tanto, dice el Tribunal, al modificarse la base de cálculo (ingresos netos del mes) o aquellos datos que sirvieron para determinar el sistema o coeficiente aplicable, evidencia que las declaraciones se sustentaron en información incorrecta, es decir, no conformes con la realidad.

Posteriormente y haciendo referencia a la doctrina que desarrolla la naturaleza jurídica de los pagos a cuenta, por un lado, afirma que estos constituyen obligaciones tributarias diferentes, pero sí vinculadas a la obligación tributaria sustantiva (en este sentido se apoya en los conceptos desarrollados por García Mullín y Villegas). Considerando lo anteriormente referido, si de modo posterior al vencimiento o a la determinación del Impuesto a la Renta se modificase cualquiera de los elementos de cálculo del pago a cuenta, se infringe la obligación de determinar y declarar correctamente.

En consecuencia, va concluyendo el Tribunal que, el artículo 34 del Código Tributario aplica en los supuestos que no se pagó al Estado el monto debido, sino uno menor, debiéndose generar los intereses moratorios respectivos. El no pago oportuno debe ser entendido además como determinado incorrectamente. Por estas principales razones el Tribunal Fiscal se pronuncia en sentido expresamente contrario a la interpretación que fluye de la sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima, por ello nos resulta incomprensible que un Tribunal administrativo haya obviado la regla jurídica señalada en dicha

sentencia casatoria y de ese modo sin motivación suficiente, no haya considerado en absoluto la *ratio decidendi* que sustentó la sentencia expedida nada menos que por la Corte Suprema de Justicia.

3.4 La perspectiva del Tribunal Constitucional sobre la Casación N.º 4392-2013-Lima – STC Exp. N.º 00305-2017-PA/TC

Como es de público conocimiento, la Administración Tributaria interpuso un recurso de agravio constitucional contra la sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima, al haberse declarado improcedente la demanda de amparo que interpuso ante el órgano jurisdiccional, donde solicitó se declare la nulidad de la sentencia expedida en segunda instancia (Corte Superior), así como de aquella expedida en sede casatoria (Corte Suprema).

Los argumentos de la Administración se centraron en una supuesta vulneración al derecho al debido proceso en su manifestación de debida motivación de resoluciones judiciales, porque la fundamentación sería aparente, asimismo, en su manifestación del derecho a la proscripción de la reforma peyorativa y por haberse pronunciado la Corte presuntamente por asuntos que no fueron impugnados por EGASA. Después de evaluar estos argumentos, el máximo intérprete de la Constitución declaró improcedente el recurso interpuesto por la Administración Tributaria a través de la sentencia interlocutoria Exp. N.º 00305-2017-PA/TC, cuyo argumento sustancial es que la cuestión de Derecho contenida en el recurso carece de trascendencia constitucional.

Sobre lo referido en el párrafo anterior, el Tribunal Constitucional ha sido contundente en señalar que, aunque se disienta de la fundamentación jurídica que sirvió de sustento de las resoluciones judiciales cuestionadas, ello de modo alguno significa que no exista justificación o que ésta sea aparente, incongruente, insuficiente o incurra en algún vicio procesal, muy por el contrario, afirma que sí existieron razones suficientes que permitieron al órgano jurisdiccional estimar la demanda contencioso-administrativa.

A juicio del Tribunal Constitucional, entiende que, lo que pretendió la Administración Tributaria fue en la práctica prolongar en sede constitucional una discusión ampliamente debatida y finalmente decidida en sede judicial.

En este orden de ideas, puede afirmarse que, la sentencia casatoria anteriormente referida adquirió la autoridad de cosa juzgada, luego que el Tribunal Constitucional expidiera la sentencia interlocutoria declarando improcedente el recurso de agravio constitucional planteado por la Administración Tributaria. En consecuencia, la *ratio decidendi* comprendida en la sentencia de Casación anteriormente referida se mantiene incólume, manteniéndose también inalterables los precedentes vinculantes allí contenidos.

3.5 El inesperado giro copernicano de la Corte Suprema Justicia a propósito de la sentencia de Casación N.º 27444-2018-Lima

A continuación, reproduciré literalmente los principales fundamentos en los que se basó la Corte Suprema para sustentar su nueva postura frente a la Casación N.º 4392-2013-Lima, al que he denominado el inesperado giro copernicano, resaltando y expresando mi opinión respecto de aquellas afirmaciones, las cuales por decir lo menos, llamaron mi atención.

A continuación, encontraremos los considerandos 7.4, 7.7 y 7.8 de la sentencia casatoria referida en este apartado.

Por lo tanto, si bien los pagos a cuenta del impuesto a la renta se abonan al fisco como anticipo del pago total de este tributo, la citada normativa les otorga la *condición de obligaciones tributarias* [énfasis añadido], por lo que no pueden ser desconocidas o asumidas parcialmente por el contribuyente. En consecuencia, la falta de pago o el pago incompleto o parcial de este concepto implicará una vulneración de las *obligaciones tributarias* [énfasis añadido] que recaen sobre aquel, considerando – como se ha indicado – que tanto su forma de cálculo como las oportunidades para su pago se encuentran expresamente reguladas en la legislación sobre esta materia. (Corte Suprema de Justicia de la República, 2022, p. 23)

En primer término, el colegiado afirma que los pagos a cuenta del impuesto a la renta se abonan en calidad de anticipo, pero concluye inexplicablemente que la citada normativa refiriéndose al art. 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, le otorgaría la calidad de obligación tributaria.

Sobre el particular vale la pena recordar tal concepto a tenor de lo señalado en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, el cual prescribe que, “La obligación tributaria, que es de derecho público, es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la *prestación tributaria*, siendo exigible coactivamente. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Artículo 1). [énfasis añadido]

Como podrá observarse para que haya obligación tributaria, debe existir un vínculo entre el acreedor y deudor tributario, cuyo objeto es el cumplimiento de la prestación tributaria y por lo referido anteriormente, los anticipos del impuesto a la renta no tienen en rigor naturaleza tributaria, sino legal, dicha conclusión no resulta del todo categórica.

En efecto, en el caso de los pagos a cuenta, del texto del artículo 34 de la Ley del Impuesto a la Renta [sic], *interpretado sistemáticamente* con lo previsto en el inciso a del artículo 85 de esta misma ley, se colige que el legislador tributario castiga con el pago de intereses moratorios al contribuyente que no haya cancelado oportunamente el íntegro de esta obligación tributaria. Ello es así porque la falta de pago o el pago parcial de este concepto (pago a cuenta) también implicará que el Estado no cuente tempranamente con el monto determinado por ley para su desembolso, esto es, desde la oportunidad en que resulta exigible al contribuyente pagarlo o cancelarlo de forma integral, lo que genera un retraso de la entrega de ese dinero al Estado, hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal, por lo que resulta válido establecer un resarcimiento a su favor ante la falta de disposición oportuna de dicho capital a través del pago de intereses moratorios.

Además, se advierte que una interpretación planteada por la demandante, en el sentido de librar de pago de intereses moratorios a quienes meramente efectúen dentro de los plazos algún pago por este concepto, así sea menor, llevaría a un incentivo para que los contribuyentes, en mérito a modificaciones o rectificaciones particulares de la base de cálculo de los pagos a cuenta (a partir de, por ejemplo, de los coeficientes), puedan pagar montos menores o diminutos a los establecidos por ley, sustentados únicamente en que realizaron los pagos a cuenta dentro de los periodos mensuales fijados para depositarlos. Esto

propiciaría que los contribuyentes puedan postergar hasta la fecha de vencimiento de la obligación principal del tributo, el pago casi integral del mismo, lo que generaría indudablemente un desbalance económico temporal de los recursos financieros del fisco. Por ello, el escenario defendido por la demandante no es aceptable.

En este orden de ideas, se observa que la instancia de mérito trasgredió la normativa material denunciada por las entidades recurrentes en sus respectivos recursos de casación, referidos al artículo 34 del Código Tributario, y el inciso a del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta y el principio de legalidad, por lo que las referidas infracciones normativas denunciadas por el Tribunal Fiscal y la SUNAT devienen fundadas. (Corte Suprema de Justicia de la República, 2022, pp. 24-25)

Podrá observarse en el considerando 7.7 anteriormente referido que, ahora la Corte Suprema de Justicia varía el método de interpretación aplicable al artículo 34 del Código Tributario e inciso a) del artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, optando en esta sentencia por una interpretación sistemática conjuntamente con la disposición contenida en el artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, en lugar de aplicar el método literal, el cual sirvió de razonamiento al momento de expedirse las sentencias de Casación N.º4392-2013-Lima, Casación N.º5048-2012-Lima y Casación N.º21033-2019-Lima.

Como podrá observarse el cambio radical por el que ha optado la Corte Suprema al variar el método de interpretación inicialmente elegido y de ese modo colisionar con lo señalado en el precedente vinculante establecido en la Casación N.º 4392-2013-Lima, no hace otra cosa que atentar contra el principio de igualdad y el de seguridad jurídica, al ir exactamente en sentido opuesto de la aspirada función uniformadora y nomofiláctica de las sentencias de casación.

Del mismo modo la Corte Suprema se pronuncia por la causal por inaplicación del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario en el sentido siguiente:

“Octavo: Pronunciamiento respecto a la causal por inaplicación del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario

El Tribunal Fiscal denuncia la inaplicación del artículo 88 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, según el cual se exige que las declaraciones realizadas por los contribuyentes para la determinación de sus obligaciones tributarias contengan los datos solicitados por la administración “en forma correcta y sustentada”.

Es oportuno señalar que siguiendo el método literal que propone esta posición, surge la interrogante respecto a si resulta posible considerar que se ha realizado un “pago oportuno” cuando este ha sido menor al que correctamente correspondía, sobre todo si se tiene en cuenta que una característica elemental del pago como forma de extinguir la obligación es el principio de integridad, según el cual solamente cuando este suponga su realización de manera completa extingue la obligación. Esta conclusión se desprende del artículo 1220 del Código Civil y del primer párrafo del artículo 29 del Código Tributario, que transcribimos a continuación:

Código Civil

Artículo 1220.- *Noción de pago*

Se entiende efectuado el pago sólo cuando se ha ejecutado íntegramente la prestación.

Código Tributario

Artículo 29.- El pago se efectuará en la forma que señala la Ley, o en su defecto, el Reglamento, y a falta de estos, la Resolución de la Administración Tributaria.

Queda claro, por consiguiente, que un pago incompleto, por estar sustentado en una liquidación errónea, nunca puede ser considerado oportuno, justamente porque no logra extinguir la totalidad de lo adeudado dentro del plazo fijado por la ley. En consecuencia, la infracción normativa denunciada por el Tribunal Fiscal deviene fundada.” (Corte Suprema de Justicia de la República, 2022, pp.25-26)

Respetuosamente y quizás desde una solitaria perspectiva, considero que la Corte Suprema nuevamente se equivoca en su razonamiento, porque interpreta forzosamente el contenido de una disposición que esta referida a la declaración tributaria vinculándola con otras disposiciones referidas al pago, además afirma que para interpretar sigue el método literal, sin embargo, resulta evidente que ha recurrido una vez al método de interpretación sistemático al vincular normas del Código Civil y Código Tributario para sustentar su posición.

De otro lado, merece especial crítica esta resolución judicial porque no ha tomado en consideración que, el hecho de haber optado por el método de interpretación sistemático en lugar del método de interpretación literal, y en consecuencia haber derivado en una interpretación extensiva, ha contravenido frontalmente el precedente vinculante establecido en la Casación N.º4392-2013-Lima, porque aquél claramente dejó señalado que no resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que establecen obligaciones como es el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta previstos en el inciso a) del artículo 85 del T.U.O. de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34 del T.U.O. del Código Tributario.

Como bien lo afirma Rubio Correa (2009) al referirse a la *interpretación según el resultado* nos precisa que:

La interpretación es *extensiva* cuando la conclusión interpretativa final es aquella en que *la norma interpretada se aplica a más casos que los que su tenor literal estricto parecería sugerir* [énfasis añadido]. La interpretación extensiva no implica integración jurídica, sino una extensión interpretativa de la frontera fáctica a la cual se aplica el supuesto de la norma para permitir que se produzca la necesidad lógica-jurídica de la consecuencia. Caso típico en el que se reclama la interpretación extensiva es en la protección de los derechos constitucionales de la persona. *El método literal es el único que no puede producir este tipo de interpretación por sí mismo.* [énfasis añadido]

La interpretación es *restrictiva* cuando la conclusión interpretativa final, es que la norma interpretada se aplica solo y estrictamente a los casos en los que no existe ni la menor duda. Si existe duda sobre la verificación del supuesto normativo en la realidad, entonces la conclusión será no aplicar la norma. La interpretación restrictiva aplica, sobre todo, a las normas especiales y a las normas prohibitivas. Cualquier método puede ser utilizado para este fin. (p. 257)

En consecuencia, podrá observarse que, la Corte Suprema al haber empleado en su último pronunciamiento jurisdiccional el método de interpretación sistemático para interpretar las disposiciones del artículo 34 del del Código Tributario y del inciso a) del artículo 85 y artículo 88 de la Ley del Impuesto a la Renta, nos reafirmamos, que ha concluido en una interpretación extensiva en palabras de Rubio Correa, por lo que en mi

opinión y como ya lo he señalado anteriormente, dicha sentencia casatoria contraviene directamente el precedente vinculante establecido en la sentencia de Casación N.º4392-2013-Lima.

Como bien lo destaca el aludido jurista, sólo el método de interpretación literal es el único que no puede producir una interpretación extensiva. En consecuencia, resulta evidente que la Corte Suprema ha decantado en una interpretación extensiva, la cual como se recordará no resulta pertinente según la regla jurídica establecida expresamente como precedente vinculante.

3.6 La nueva disposición vinculada con la aplicación de los intereses moratorios

A través del D. Leg. N.º 1528, el cual modifica el Código Tributario, se ha incorporado un tercer párrafo al artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, cuya norma establece lo siguiente:

Lo dispuesto en el presente artículo es aplicable incluso cuando, con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal, se hubiese modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación, por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración. (Presidencia de la República, 2022, Artículo 4)

Como podrá observarse, el Poder Ejecutivo en ejercicio de las facultades delegadas por el Legislativo, incorporó un tercer párrafo al artículo 34 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. En este sentido y conforme a la Norma X del Título Preliminar del referido dispositivo legal, las leyes tributarias rigen desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial, salvo disposición contraria de la misma que posterga su vigencia en todo o en parte, además de otras excepciones allí previstas que no son objeto de estudio.

En consecuencia, resulta claro que la incorporación de un nuevo párrafo al texto legal no podría de modo alguno tener efectos retroactivos porque ello supondría una contravención a la norma constitucional que establece que ninguna norma tiene fuerza o efectos retroactivos, con la salvedad de la materia penal, cuando favorece al reo. Así la aplicación de la nueva disposición tendrá efectos hacia el futuro.

De lo expuesto, resulta claro que el legislador se ha encontrado en la necesidad de incorporar expresamente un párrafo en la disposición del artículo 34 del Código Tributario, con la finalidad de hacerle frente a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, la cual venía resolviendo en sentido contrario a lo señalado en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 05359-3-2017.

En consecuencia, con la modificación del texto legal, se ha confirmado que la anterior norma no era clara y por ello, se prestaba a más de una interpretación.

Finalmente, y como lo he sostenido en una de mis conclusiones del capítulo anterior, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia sí resulta vinculante para la Administración Tributaria, por un tema de elemental lógica jurídica. Si la postura de la Administración Pública respecto de una determinada situación jurídica es derrotada en juicio, resulta evidente prever el resultado próximo, porque ante un caso similar, los argumentos serán los mismos y el razonamiento de la Corte Suprema también será el mismo, por lo que carecería de todo sentido dar contienda en los tribunales sobre una disposición legal que viene siendo interpretada de modo consistente y/o uniforme en forma contraria al razonamiento esbozado y defendido por la Administración.

3.7 Conclusiones del capítulo

A continuación, expondré las conclusiones del presente capítulo, las cuales por cierto pueden ser inferidas de las apreciaciones que ya he adelantado durante el desarrollo del presente apartado, pero que considero necesario reafirmar para mayor claridad del lector.

- a) La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia en los términos referidos en las conclusiones del capítulo anterior resulta vinculante para la Administración Tributaria.
- b) La emisión de una resolución del Tribunal Fiscal en sentido contrario a la *ratio decidendi* y precedente vinculante establecido en una sentencia de casación, resulta contrario al ordenamiento jurídico, por atentar contra los principios de seguridad jurídica e igualdad.
- c) A través del método de interpretación literal a los textos legales de los artículos 34 del Código Tributario, inciso a) del artículo 85 y 88 de la Ley del Impuesto a

la Renta, no se contraviene el precedente vinculante establecido en la sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima.

- d) La sentencia de Casación N.º 27444-2018-Lima, contraviene el precedente vinculante establecido por la Casación N.º 4392-2013-Lima, en el sentido que ha arribado a una interpretación extensiva, al haber utilizado el método de interpretación sistemático para determinar el sentido y alcance de las disposiciones tributarias referidas en el inciso anterior.
- e) El tercer párrafo del artículo 34 del Código Tributario, incorporado por el D. Leg. N.º 1528 publicado en el diario oficial El Peruano el 3 de marzo de 2022, no puede ser aplicado para situaciones jurídicas anteriores al inicio de su vigencia.



CONCLUSIONES

- La actuación de la Administración Tributaria por mandato constitucional se encuentra sometida a un control de juridicidad por parte del Poder Judicial.
- Los principios de igualdad y seguridad jurídica tienen rango constitucional y como tal forman parte del ordenamiento jurídico, en consecuencia, su observancia no sólo corresponde al Poder Judicial sino a todos los poderes públicos, lo cual incluye a la Administración Tributaria.
- La jurisprudencia de la Corte Suprema donde interpreta el sentido y alcance de las disposiciones legales resulta vinculante para la Administración Tributaria por el efecto expansivo de la cosa juzgada que vincula a la Administración Pública.
- Las interpretaciones realizadas por el Tribunal Constitucional, tanto de la propia Constitución, como del derecho infraconstitucional y la forma en que resuelven las controversias jurídicas, vinculan a todos los poderes públicos y ello incluye inexorablemente a la Administración Tributaria.
- Los precedentes vinculantes expedidos por el Poder Judicial y Tribunal Constitucional, así como la ratio decidendi contenida en ellos, son vinculantes para la Administración Tributaria.
- La sentencia de casación N.º 27444-2018-Lima, contraviene el precedente vinculante establecido en la sentencia de Casación N.º 4392-2013-Lima.
- La incorporación de un tercer párrafo al artículo 34 del Código Tributario, no tienen efectos retroactivos y su promulgación ratifica que la anterior disposición legal era por decir lo menos incompleta y/o ambigua.

RECOMENDACIONES

- Agregar un párrafo final al artículo 154 del Código Tributario, el cual se encuentra referido a la jurisprudencia de observancia obligatoria que se encuentra habilitado a emitir el Tribunal Fiscal, en los términos siguientes:

“El Tribunal Fiscal al interpretar de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias, se encuentra en la obligación observar y cumplir las reglas jurídicas establecidas como precedente vinculante por la Corte Suprema de Justicia, bajo responsabilidad.”

- Incorporar un segundo párrafo en el artículo 34 del D.S. N.º 011-2019-JUS, decreto supremo que aprueba el T.U.O. de la Ley N.º 27584 – Ley que regula el Procedimiento Contencioso Administrativo, cuyo texto sería el siguiente:

“Artículo 36.- 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 tribunales administrativos de alcance nacional, al momento de resolver las controversias que son de su competencia, deberán observar y cumplir con el precedente vinculante señalado en el párrafo anterior, bajo responsabilidad.”

REFERENCIAS

- Abad Yupanqui, S., Alva Matteucci, M., Araoz Villena, L., Bravo Cucci, J., Berrospi Polo, S., Caller Ferreyros, M., Casalino Mannarelli, M., Castañeda Ramírez, L., Chau, Quispe L., Chávez Molina, J., Chiri Gutiérrez, I., Cogorno Prestinoni, A., Córdoval Arce, A., Danós Ordoñez, J., Delgado Silva, Á., Durán Rojo, L., Espinosa-Saldaña Barrera, E., Ezeta Carpio, S., Fernández Cartagena, J., ... Valle Billinghamurst, A. (2006). *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público – Libro Homenaje a Armando Zolezzi Möller*. Palestra Editores.
- Altamirano C. A., Alva Matteucci M., Alvarado Goicochea, E., Araoz Villena, L., Asorey, R., Bardales Castro, P., Belaúnde Plenge, W., Benites Mendoza, M., Bouroncle Maldonado, L., Bramont-Arias Torres, L., Buitrago, I., Caller Ferreyros, M., Osvaldo Casás, J., Castañeda Ramírez, L., Castillo Freyre, M., Castro Muñoz, J., Chappuis Cardich, J., Chappuis Carrillo, L., Chau Quispe, L. ... Zuzunaga del Pino, F. (2010). *Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel. Instituto Peruano de Derecho Tributario (IPDT)*. Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Álvarez Conde, E. (2003). *Curso de Derecho Constitucional Vol. I*. Tecnos.
- Arcila, L., & López M. (2019). El derecho humano a una buena administración pública en México y Colombia. *Investigaciones Originales*, 41-57.
<http://dx.doi.org/10.18634/incj.21v.1i.841>
- Bravo Cucci, J. (2009). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Grijley.
- Caetano, M. (s.f.). *Tratado elemental de Derecho Administrativo (teoría general)*. Librería y Editorial Sucesores de Gali.
- Congreso de la República del Perú. (1964). Ley 14920, Creando impuestos para los fines que se indica. <https://docs.peru.justia.com/federales/leyes/14920-feb-27-1964.pdf>
- Congreso de la República del Perú. (1998). Ley 24829, Crean la Superintendencia Nacional de Aduanas como Institución Pública Descentralizada del Sector Economía y Finanzas. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H741888>
- Corte Suprema de Justicia de la República. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente (2015). Casación 4392-2013-Lima. Juez supremo ponente Rueda Fernández. <https://bit.ly/3RAR7LX>
- Corte Suprema de Justicia de la República. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente. (2016). Casación 5048-2012-Lima. Juez supremo ponente Sivina Hurtado. <https://diariooficial.elperuano.pe/Casaciones>
- Corte Suprema de Justicia de la República. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente. (2020). Casación 21033-2019-Lima. Juez supremo ponente Pariona Pastrana.
https://cdn.gacetajuridica.com.pe/laley/2019210335001211_0_092701_unlocked.pdf

- Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. (2022). Casación 27444-2018-Lima. Juez supremo ponente Dávila Broncano.
<https://jurisprudencia.pj.gob.pe/jurisprudenciaweb/faces/page/resultado.xhtml#no-back-button>
- Danós Ordoñez, J. (2015). *La Constitución Comentada - Analisis artículo por artículo - Tomo III*. Gaceta Jurídica.
- Diéz-Picazo, L. (1982). *Sistema de Derecho Civil*. Tecnos.
- Espinoza Espinoza, J. (2015). *Introducción al Derecho Privado - Los principios contenidos en el Título Preliminar del Código Civil*. Instituto Pacífico.
- Fernández Vásquez, E. (1981). *Diccionario de Derecho Público*. Astrea.
- García Novoa, C. (2000). *El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*. Marcial Pons.
- Gutierrez Colantuono, P. A. (2007). *El valor de la jurisprudencia: una mirada federal*. Abeledo Perrot.
- Hernández Martínez, M. (1994). El principio de igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español (como valor y como principio en la aplicación jurisdiccional de la ley). *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 27(81). Nueva Serie, septiembre-diciembre.
- Hermida del Llano, C. (2012). La configuración del derecho a una buena administración como nuevo derecho frente al poder. *Pensamiento Constitucional*, 16, 157-170.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/2858/2786>
- Huamán Ordoñez, L. A. (2010). *El Proceso Contencioso Administrativo*. Grijley.
- Huapaya Tapia, R. (2019). *El proceso contencioso-administrativo - Colección "Lo Esencial del Derecho" N.º43*. Fondo Editorial PUCP.
- Ministerio de Justicia del Perú. (1993). Decreto Supremo 017-93-JUS. Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial. Diario Oficial El Peruano del 2 de junio de 1993. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H759026>
- Ministerio de Justicia del Perú. (1993). Resolución Ministerial 010-93-JUS. Código Procesal Civil. Diario Oficial El Peruano del 22 de abril de 1993.
<https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H682685>
- Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. (2013). Decreto Supremo 133-2013-EF. Texto Único Ordenado del Código Tributario. Diario Oficial El Peruano del 22 de junio de 2013. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H682696>
- Ministerio de Justicia del Perú. (2019). Decreto Supremo 004-2019-JUS DE 2019. Texto Único Ordenado de la Ley 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General.

Diario Oficial El Peruano del 25 de enero de 2019. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1226958>

Ministerio de Justicia del Perú. (2019). Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo. Diario Oficial El Peruano del 4 de mayo de 2019. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1234787>

Morón Urbina, J. C. (2021). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Gaceta Jurídica.

Robles Moreno, C., Ruiz de Castilla Ponce de León, F., Villanueva Gutiérrez, W., & Bravo Cucci, J. (2009). *Código Tributario - Doctrina y Comentarios*. Instituto Pacífico.

Rubio Correa, M. (2009). *El Sistema Jurídico - Introducción al derecho*. Fondo Editorial PUCP.

Rubio Llorente, F. (1995). *Derechos fundamentales y principios constitucionales*. Ariel.

Tribunal Constitucional. (1997). Sentencia 026-97-AA/TC. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00026-1997-AA.html>

Tribunal Constitucional. (2002). Sentencia 0016-2002-AI/TC. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>

Tribunal Constitucional. (2019). Sentencia 00305-2017-PA/TC. Lima, Sentencia Interlocutoria. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2019/00305-2017-AA%20Interlocutoria.pdf>

Tribunal Constitucional. (2021). Sentencia 206/2021. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/01396-2017-AA.pdf>

Tribunal Constitucional. (2017). Sentencia 05359-3-2017. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/01396-2017-AA.pdf>

Tribunal Constitucional. (2021). Sentencia 009-2021-AI/TC. Lima, Sesión de Pleno Jurisdiccional. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/00009-2001-AI.html>

Tawil, G. (2012). *El efecto expansivo de los pronunciamientos judiciales sobre la Administración Pública activa y los representantes en juicio*. Abeledo Perrot.

Villegas, H. B. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Astrea.