

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ**

**FACULTAD DE DERECHO**



**“VINCULATORIEDAD DEL PRECEDENTE JUDICIAL EN LAS DECISIONES DE LOS  
TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS: A PROPÓSITO DE LA SINGULAR  
INTERPRETACIÓN QUE REALIZÓ EL TRIBUNAL FISCAL DEL CRITERIO  
VINCULANTE DESARROLLADO EN LA CASACIÓN N° 4392-2013 LIMA”**

**Tesis para optar el Título de Abogada que presenta la Bachiller:**

**MARIBEL RUIZ CASTELLANOS**

**Asesor:**

**CHRISTIAN DELGADO SUÁREZ**

**LIMA**

**2020**

## **Dedicatoria**

*A mis padres y hermano por estar siempre a mi lado.*

*A Leandro, que gracias a su amor, confianza y apoyo he podido lograr todo lo que me  
he propuesto.*

*A mi tía Judith, quien sin su apoyo nada de esto sería posible.*

*A mi abuelito Santiago en el cielo: ¡Lo conseguí!, ahora sí podrás decirme Doctora.*

*A mi “Chuchi”, por acompañarme todas las noches.*

# ÍNDICE

Dedicatoria.....	1
Índice.....	2
Resumen.....	7
Introducción.....	9

## CAPÍTULO I: Marco Teórico

1. Precedente vinculante.....	15
1.1. Desarrollo histórico.....	16
1.2. Concepto: doctrina nacional e internacional.....	21
1.3. Importancia del sistema de precedentes.....	29
1.4. Funciones del sistema de precedentes.....	30
1.5. Dimensiones de eficacia.....	32
1.5.1. Precedente constitucional.....	34
a) Concepto.....	34
b) Ratio decidendi y obiter dicta.....	37
c) Regulación normativa a nivel nacional.....	49
d) Efectos.....	50
1.5.2. Precedente administrativo.....	51
a) Concepto.....	51

b) Regulación normativa a nivel nacional.....	53
c) Efectos.....	55
1.5.3. Precedente judicial.....	55
a) Concepto.....	55
b) Regulación normativa a nivel nacional.....	56
c) Efectos.....	59
2. La fuerza vinculante del precedente .....	61
3. Sobre los fundamentos que sustentan la vinculación y aplicabilidad del precedente vinculante. Entre valores constitucionales y derechos fundamentales.....	63
3.1. Estado de Derecho y Seguridad Jurídica.....	64
3.1.1. Predictibilidad.....	65
3.1.2. Coherencia del ordenamiento jurídico.....	67
3.1.3. Protección de la legítima expectativa del ciudadano.....	69
3.2. Derecho a la igualdad en la interpretación y aplicación de la ley.....	71
3.3. Derecho a contar con un debido proceso efectivo.....	74
4. Vinculación de la administración pública a los precedentes judiciales.....	76
4.1. Sobre la fragilidad de la teoría clásica de la separación de poderes.....	76
4.2. Las fuentes del derecho en el Estado Constitucional. Especial función de la jurisprudencia.....	80
4.3. Protección de la seguridad jurídica a nivel administrativo.....	83
4.3.1. Sobre la relación entre el respeto de los precedentes judiciales y	

la seguridad jurídica tributaria.....	85
5. Ventajas del sistema de precedentes.....	86

CAPÍTULO II: Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11970-4-2015 a la luz del precedente vinculante emitido por la Casación N° 4392-2013 LIMA

1. Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11970-4-2015.....	88
1.1. Hechos.....	88
1.1.1. Argumentos del contribuyente.....	91
1.1.2. Argumentos de la Administración Tributaria.....	94
1.1.3. Argumentos del Tribunal Fiscal.....	95
A) Sobre las ganancias por diferencia de cambio.....	97
B) Sobre el Impuesto a la Renta determinado en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0032218 y 012-003-0035910.....	100
2. Análisis de la Casación N° 4392-2013 LIMA.....	105
2.1. Hechos.....	105
2.1.1. Sede Administrativa.....	105
2.1.2. Sede Judicial.....	106
2.1.3. Análisis de la Casación.....	111
A) Sobre la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.....	111
B) Interpretación del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y	

artículo 34° del Código Tributario.....	113
C) Sobre la rectificación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta y su efecto en los pagos a cuenta.....	121
D) Precedente vinculante.....	123
3. Comparación de los hechos recaídos en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11970-4-2015 y la Casación N° 4392-2013 LIMA para establecer si se trataban de hechos iguales.....	125
3.1. Hechos relevantes de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11970-4-2015.....	128
3.2. Hechos relevantes de la Casación N° 4392-2013 LIMA.....	132
4. Establecer si las razones del Tribunal Fiscal fueron suficientes para apartarse del Criterio y, por ende, no se vulneró el debido procedimiento administrativo....	136
5. Existen otras Resoluciones del Tribunal Fiscal que se apartan de los pronunciamientos recaídos en las Casaciones de la Corte Suprema de Justicia alegando que dichos criterios no tienen carácter vinculante para los órganos administrativos, lo que nos hace concluir que dicho ente se considera no vinculado a los pronunciamientos de la máxima instancia del Poder Judicial.....	143

CAPÍTULO III: Razones por las cuales el criterio establecido en la Casación N° 4392-2013 LIMA debe ser obedecido tanto por la SUNAT como por el Tribunal Fiscal

1. La SUNAT y el Tribunal Fiscal se encuentran vinculados por el precedente

vinculante recaído en la Casación N° 4392-2013 LIMA.....	147
2. El Tribunal Fiscal ha reconocido anteriormente que se encuentra obligado a seguir los precedentes vinculantes establecidos por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema.....	151
3. El Poder Judicial ha reiterado en recientes pronunciamientos la obligación del Tribunal Fiscal y la SUNAT de acatar el precedente vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013 LIMA.....	154
4. El Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 05359-3-2017 emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria desconoce expresamente el criterio vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013 LIMA.....	162
5. El criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017 contraviene el emitido por la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA.....	164
CONCLUSIONES.....	169
BIBLIOGRAFÍA.....	177

## Resumen

Entendido el precedente vinculante como materialización del Principio de Seguridad Jurídica, la presente investigación busca demostrar la importancia de seguir y cumplir los precedentes judiciales por parte de la administración pública, comprobando para ello su eficacia vinculante —sea judicial o constitucional— afirmando que tal eficacia alcanza a todo el ordenamiento jurídico, incluido los tribunales administrativos.

Es por ello que luego de investigar sobre el tema señalaremos los fundamentos positivos para la eficacia vinculante del precedente, comprobando con ello que los tres poderes del Estado —en específico los tribunales administrativos— se encuentran sujetos a la eficacia vinculante de tal norma de origen jurisprudencial.

La hipótesis de trabajo identificada y que sirve de base para la presente investigación es que el criterio —señalado expresamente en la resolución como precedente vinculante— emitido por la Corte Suprema a través de la Casación N° 4392-2013 LIMA no ha sido seguido por diferentes fallos emitidos por el Tribunal Fiscal, pues mediante Resolución N° 11970-4-2015, por ejemplo, los vocales realizaron una singular interpretación del precedente para concluir que el caso desarrollado no era sustancialmente igual al desarrollado en la referida Casación, y, por ello, no podría aplicarse el criterio.

Sin embargo, creemos que los precedentes vinculantes al aludir a los fallos de los máximos tribunales que interpretan de modo expreso y con carácter general el sentido

de las leyes, deberán ser observados por los tribunales de inferior jerarquía – incluidos los tribunales administrativos- al resolver casos idénticos o análogos a los que inspiraron los primeros; y esto debido a que los precedentes tienen como función principal asegurar la coherencia y predictibilidad dentro del ordenamiento jurídico.

En ese sentido, hemos considerado que si el Tribunal Fiscal empieza a apartarse de los pronunciamientos de la Corte Suprema y esto no es detectado por los administradores de justicia, generará un problema, pues: (i) los administrados acudirán al Poder Judicial para resolver la controversia originada en sede administrativa, apelando al derecho a la igualdad en la aplicación de la ley; (ii) la controversia que será vista en el Poder Judicial, debido a la carga procesal que maneja, no podrá ser atendida de manera inmediata, lo cual generará un perjuicio a los justiciables; (iii) el Tribunal Fiscal seguirá apartándose de los precedentes vinculantes que emita la Corte Suprema puesto que bajo “su interpretación” del precedente vinculante, siempre buscará que el caso analizado en concreto se aleje del criterio emitido por la Corte vértice.

Es por ello que habiendo identificado este problema, creemos necesario realizar un análisis minucioso para poder rebatir los argumentos que usa la Administración —en específico, la tributaria— al momento de apartarse de los criterios vinculantes que emite la Corte Suprema.

## Introducción

“Mientras la experiencia revela comprensión advenida de la vivencia de un hecho o de una situación pasada que enseña o explica algo respecto del precedente, el precedente es un dato autónomo, independiente de la experiencia o del raciocinio que lo hizo surgir”. Esta frase, con la que Marinoni inicia el Capítulo 2 de su libro Precedentes Obligatorios, resulta de particular importancia ya que el precedente va más allá de los hechos pues se trata de una regla que se plasma en la realidad utilizando un caso en particular. Sin embargo, la propia experiencia del caso y su resolución no agota el ámbito de aplicación del precedente vinculante.

Es por ello, que esta técnica de unificación del derecho resulta ser de vital importancia en cualquier ordenamiento jurídico pues ayuda a uniformizar los criterios formulados por los órganos que imparten justicia<sup>1</sup>, evitando todo tipo de arbitrariedad al momento de resolverse la controversia y ofreciendo coherencia y predictibilidad al ordenamiento jurídico nacional.

Pero, ¿qué debemos entender por precedente vinculante? El término “precedente” es definido como “todo acto anterior con relevancia jurídica que puede proyectar efectos jurídicos hacia el futuro, condicionando el comportamiento de distintos sujetos –por

---

<sup>1</sup> En este punto no solo nos referimos al Poder Judicial sino también a otros órganos que aplican una justicia que denominamos “delegada”, entendiéndose los Tribunales Administrativos, en este caso el Tribunal Fiscal.

ejemplo, los ciudadanos, los tribunales o la Administración- en casos similares” (Caller y Reyna 2013:20).

Por su parte, el término “vinculante”, conforme señala Schauer, significa que “[...] “cuando imaginamos una regla o un límite como vinculante, pensamos que es inevitable, que no deja lugar a la elección” o que los límites impuestos por tales reglas, son “absolutos o incapaces de ser vencidos por otras consideraciones”; no obstante, “en el derecho como en la vida, las obligaciones genuinas pueden ser desplazadas por otras más fuertes, sin perder así su fuerza como obligaciones” (citado en Grández 2015: 266).

En ese sentido, entendemos por “precedente vinculante” a aquella regla obligatoria de carácter jurisprudencial para todos los órganos que administran justicia y las entidades públicas que aplican el ordenamiento jurídico, el cual es objeto de interpretación por las propias Cortes Supremas. De tal forma, resulta consecuente y coherente que esta eficacia vinculante se irradie a los tribunales administrativos, más aún sabiendo que lo decidido en sede administrativa puede ser revisado en sede judicial a través del proceso contencioso administrativo.

Ahora bien, al haber conceptualizado de forma funcional el término “precedente vinculante” debemos precisar de qué manera esta herramienta permite una optimización en el sistema de justicia peruano.

Apoyados en Marinoni, el sistema de precedentes ayuda a la estabilidad del derecho producido por los tribunales. Además de ello, permite la protección de varios valores constitucionales y derechos fundamentales —seguridad jurídica, predictibilidad, coherencia del ordenamiento jurídico, derecho a la igualdad en la interpretación y aplicación de la ley, derecho a contar con un debido proceso efectivo, entre otros—. Relacionado con todo esto, creemos también que la Corte Suprema de Justicia perdería su razón de ser sin la existencia del sistema de precedentes debido a que los tribunales de menor jerarquía podrían alejarse del criterio sin fundamentar las razones de su discrepancia y, sobre todo, porque la Corte Suprema tiene como principal fin unificar las interpretaciones dadas al ordenamiento jurídico.

Es así que habiendo delimitado el “*deber ser*” del precedente, su importancia y cómo éste vincula a los órganos que administran justicia —sea constitucional, judicial o administrativa—; debemos explicar la problemática que nos lleva a la presente investigación.

En la casuística del Tribunal Fiscal hemos identificado que a través de la Resolución N° 11970-4-2015, el referido Tribunal, realizando una interpretación —para nosotros— cuestionable, se ha negado a aplicar las reglas jurídicas de alcance general —precedente vinculante— establecidas en la Casación N° 4392-2013-LIMA. Este hecho ocasionaría que en futuros casos el referido Tribunal desconozca el criterio vinculante, provocando así la vulneración del derecho a la igualdad de los administrados, además

de generar una incoherencia en el ordenamiento jurídico lo que conllevaría a que no se resguarde el principio de seguridad jurídica.

Como bien hemos podido identificar, las relaciones de poder entre el Poder Ejecutivo y el Judicial representadas en la vinculación del primero a los precedentes vinculantes emitidos por el segundo es un tema árido en lo que respecta al tratamiento dogmático del precedente. Semejante tema no ha merecido un tratamiento profundizado por la doctrina nacional y es por ello que consideramos de gran relevancia hacer un análisis minucioso del mismo para poder identificar cuáles son los argumentos usados por la Administración al momento de justificar su apartamiento de los criterios vinculantes que emite la Corte Suprema de Justicia y así rebatirlos pues, su desconocimiento constituye una flagrante vulneración no solo de derechos sino de principios constitucionales.

Es por ello que la situación actual del panorama descrito revela una seria falla en el sistema debido a la poca importancia dada por los tribunales administrativos a los comandos contenidos en los precedentes vinculantes. De tal forma, ante la ausencia de tratamiento doctrinario y legislativo y frente al caos práctico identificado a nivel de la administración pública, este trabajo pretende poner en evidencia los principios constitucionales y derechos fundamentales que sustentan la aplicación y vinculación de los precedentes judiciales. Un apartamiento de los precedentes vinculantes por cuenta de la administración pública, por el sólo hecho de no estar de acuerdo con ellos, resulta una negación al propio Estado de Derecho.

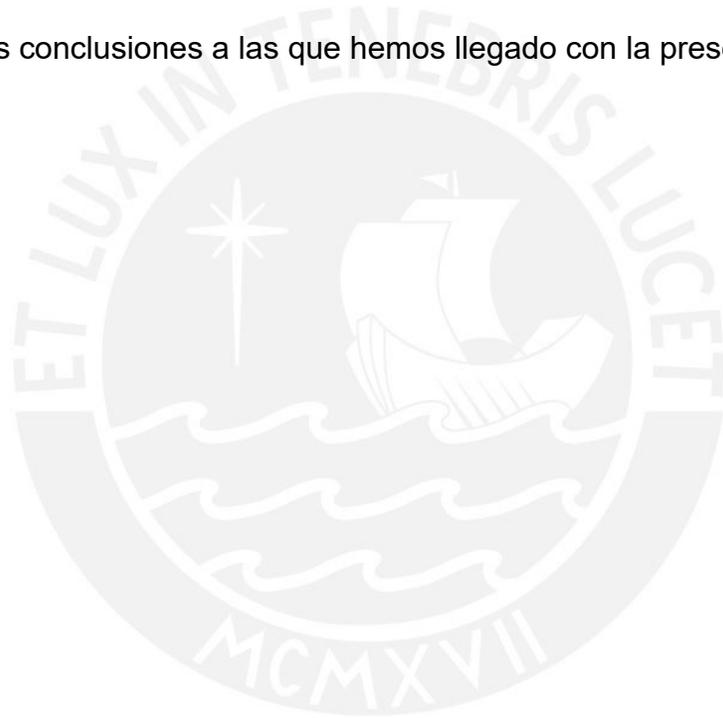
Así, creemos que las partes componentes del Estado deben ser vistos como una unidad, en donde si alguno de sus órganos de mayor jerarquía emite algún tipo de mandato, este debe de ser cumplido por todos los niveles de gobierno. Es así que mediante la presente investigación —que trata sobre la vinculatoriedad de los precedentes emitidos por la Corte Suprema de Justicia de la República— queremos demostrar la utilidad del precedente vinculante, como una herramienta que busca reducir la arbitrariedad e incrementar la predictibilidad de los tribunales administrativos, en específico del Tribunal Fiscal.

En ese sentido, consideramos importante que el Capítulo I, denominado Marco Teórico, se divida en tres subcapítulos denominados: (i) Precedente vinculante, en donde señalaremos su desarrollo histórico, para luego establecer cuál sería su concepto desde la doctrina nacional y extranjera, señalando su importancia, funciones y dimensiones, para terminar con los tipos de precedentes (constitucional, administrativo y judicial), indicando en cada uno de ellos su concepto y su regulación a nivel nacional; (ii) Fundamentos que sustentan la vinculación y aplicabilidad del precedente vinculante, que básicamente se circunscribe en señalar los valores constitucionales y derechos fundamentales que nos servirán como sustento para su constitución como regla jurisprudencial obligatoria que deberá ser aplicada por todo el ordenamiento jurídico; (iii) Vinculación de la administración pública a los precedentes judiciales.

Así, habiendo desarrollado el Marco Teórico, tenemos como Capítulo II el análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11970-4-2015 a la luz del precedente vinculante

emitido en la Casación N° 4392-2013 LIMA, en este punto básicamente desarrollaremos el problema que motiva la presente investigación, además de indicar otras resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que se apartan del referido precedente u otros.

Por su parte, en el Capítulo III desarrollaremos las razones por las cuales el criterio establecido en la Casación N° 4392-2013 LIMA debe ser obedecido tanto por la SUNAT como por el Tribunal Fiscal al momento de resolver controversias en sede administrativa, finalizando con las conclusiones a las que hemos llegado con la presente investigación.



# CAPÍTULO I

## Marco Teórico

Este primer capítulo se centrará en desarrollar todo lo referido a una aproximación analítica del precedente vinculante, tanto en la doctrina nacional como extranjera, siendo este nuestro punto de partida. Por lo que, creemos que después de este desarrollo el lector podrá tener un criterio mucho más claro de lo que debe entenderse por precedente vinculante, además de dejar evidenciada nuestra postura por la cual consideramos que dicho criterio debe ser respetado por todos los niveles de los órganos que aplican justicia, ya sea originaria (Poder Judicial) o derivada (Poder Ejecutivo, en nuestro caso, el Tribunal Fiscal).

### 1. Precedente vinculante

Antes de iniciar su desarrollo, consideramos necesario ubicarnos en aquellas resoluciones que emite la Corte Suprema, las cuales tendrán el carácter de precedente vinculante.

Así, en el caso de un proceso judicial, si alguna de las partes no se encuentra conforme con la resolución dada por el juez de Primera Instancia, entonces, tiene, a través del recurso de apelación, la posibilidad de recurrir a una Segunda Instancia, —Corte Superior— cuestionando lo resuelto por el juez que resolvió por primera vez la controversia. Asimismo, si alguna de las partes del mismo proceso, considera

que la respuesta emitida por la referida Corte no se encuentra arreglada a ley, entonces, podrá de manera excepcional recurrir a la Corte Suprema en los casos expresamente señalados por ley, la cual en sede final resolverá la materia controvertida, pudiendo dictaminar para el caso en concreto o establecer directrices sobre cómo deberán resolver los órganos de menor jerarquía. Si por cuestiones de divergencia interpretativa identificada sobre el punto de hecho o derecho discutido en la casación o por la necesidad de dar una solución no regulada en normas legales, la Corte Suprema, de forma razonada, puede facultativamente optar por emitir un precedente vinculante sobre alguna de las causales casatorias denunciadas en el recurso de casación.

En ese sentido, siendo la resolución de la Corte Suprema la que agotará definitivamente la controversia a nivel nacional, debemos de saber ¿cuál es su desarrollo histórico?, ¿qué debemos entender por precedente vinculante?, ¿cuál es su importancia y funciones? Estos son algunos aspectos que desarrollaremos a continuación para una ubicación contextual – histórica del precedente vinculante.

### **1.1. Desarrollo histórico**

En principio, debemos tener en cuenta que las dos tradiciones jurídicas, Civil Law y Common Law, surgieron en diferentes situaciones políticas y culturales, lo que originó que dichas tradiciones sean sustancialmente diferentes. De tal forma, como la historia no se puede cuestionar o juzgar,

el método de investigación de derecho comparado nos auxiliará en la profundización del sistema legal en donde surgió y mejor se acomodó el precedente.

Sin embargo, fue la insuficiencia del modelo del Civil Law la que se manifestó muy pronto en detrimento del desarrollo de una teoría del precedente. Es así que, la misma Francia post-revolucionaria expidió la Ley de agosto de 1790, la cual en su artículo 12° del Título II estableció que los Tribunales se reportarán ante el cuerpo legislativo siempre que así lo considerasen necesario, a fin de interpretar o emitir una nueva ley.

Pero, como era de esperarse, la mayoría de justiciables recurría al cuerpo legislativo en forma frecuente, lo que conllevó a la creación de un órgano especializado, no jurisdiccional, que tenga la suficiente competencia para anular las decisiones de los jueces que no fueran coherentes con el derecho creado por el legislativo, naciendo así la Corte de Casación.

Este tribunal fue creado en 1790 teniendo como fin limitar el poder judicial mediante la cesación de las decisiones que no fueran coherentes con el derecho, garantizando así la correcta aplicación de la ley. De tal suerte, desde sus orígenes, la *Cour de Cassation* tuvo por principal función controlar la *contravention expresse au texte de la loi*. Paradójicamente a las funciones modernas de este tipo de cortes, en aquel entonces el Tribunal

de Casación estaba prohibido de controlar la *fausse interpretation de la loi*, cercenando con esto que dicha corte vértice pudiese controlar o, en su defecto, elaborar un nuevo derrotero interpretativo sobre la cuestión jurídica acogida en el recurso de casación.

A decir de Glave, no puede considerarse que la casación original tenía como finalidad la unificación de la jurisprudencia, sino que buscaba abolir el poder interpretativo de los jueces, garantizando así la supremacía del legislativo sobre el poder judicial. Es decir, solo los jueces aplicarían la ley sin darle algún tipo de interpretación —sea correcta o no— de la voluntad del legislador (2012: 104-105).

En ese sentido, podemos señalar que la Corte de Casación tenía como principal función la exclusión de la interpretación incorrecta plasmada en una sentencia, la cual daba a la ley un sentido no deseado muchas veces por el legislador; sin embargo, estaba limitado a poder establecer cuál era la interpretación correcta.

No obstante, como afirmó Marinoni, “el tiempo hizo sentir que el momento para afirmar cómo la ley no debería ser interpretada también sería oportuno para afirmar cómo la ley debería ser interpretada. O sea, la historia muestra que la Casación, de órgano destinado a simplemente anular la interpretación errada, pasó a órgano de definición de la interpretación

correcta” (2013: 65), llegando a un punto en donde la Corte de Casación se convertiría en un órgano jurisdiccional, pasando a constituirse en el “vértice del sistema”.

Téngase en cuenta que, si bien en sus inicios se le denominó Corte, este órgano no formaba parte de la estructura del Poder Judicial, constituyendo solo un órgano que tenía como única finalidad la protección de la supremacía de la ley.

Este cambio de paradigma —el hecho que se pase de una Corte de Casación que solo tenía como finalidad proteger la supremacía de la ley a uno que defina la correcta interpretación de la ley— permite deducir que desde ese tiempo existió la preocupación de fijar, a través de una corte vértice, la unidad o uniformidad de la interpretación de la ley en el país y en los varios tribunales inferiores, llegándose a un “estadio en el que no hay más control no jurisdiccional de las interpretaciones judiciales” (Marinoni 2013: 65).

Básicamente, en palabras de Marinoni la unidad del derecho se volvió posible por dos motivos:

Primero, se adquirió conciencia de que la lectura del texto de la norma implica un acto de comprensión que, así, abre oportunidad para varias definiciones y,

por tanto, interpretaciones. Además, se convirtió incuestionable que el acto de comprender la ley era incumbencia del poder judicial. Lo que pasó a importar, en verdad, fue tan solamente si sería conveniente admitir que el poder judicial expresase, en un mismo instante histórico, varias interpretaciones para la misma ley (2013: 65-66).

Fue así como la Corte de Casación se convirtió en un tribunal de máxima jerarquía destinado a mantener la uniformidad de la interpretación del derecho a través de su jurisprudencia, la cual adquiere carácter vinculante evitando que la voluntad de los jueces se sobrepusiese a la voluntad del parlamento.

Finalmente, debemos tener en cuenta que si bien, tanto en el Common Law y en el Civil Law existe la figura del precedente (denominado en el primero precedente judicial y en el segundo, jurisprudencia), existen diferencias, las cuales según Villota (2011) serían las siguientes:

- (i) Mientras que en el Common Law los jueces resuelven conforme a la costumbre y a los casos semejantes dictados por los tribunales superiores, en el sistema romano germánico (Civil Law) la jurisprudencia se basa en la interpretación de normas jurídicas; y,
- (ii) En el precedente judicial se analizan los casos semejantes para darles una solución parecida; en cambio, en la jurisprudencia se trata de una interpretación reiterada que efectúa un Tribunal Supremo respecto de

una norma en particular. En ambos casos, se parte de resoluciones dictadas por un Tribunal Superior y en soluciones de forma reiterada.

## 1.2. Concepto: doctrina nacional e internacional

Antes de comenzar a definir qué debe entenderse por precedente vinculante, consideramos que es importante desarrollar previamente y conforme a nuestra legislación, las fuentes del Derecho<sup>2</sup> Peruano, teniendo, de acuerdo a su propia jerarquía<sup>3</sup>, a las siguientes:

- La Constitución: ley fundamental y de mayor jerarquía. En ella se establecen los derechos y obligaciones de los ciudadanos, la estructura y organización del Estado y bajo sus directrices se aprueban las demás normas que rigen la organización del Estado.

A decir de Arce “la Constitución o norma fundamental del ordenamiento jurídico peruano es el instrumento jurídico y social que convierte a una

---

<sup>2</sup> Para Arce existen normas jurídicas que regulan las conductas humanas como también existen normas que regulan los modos de producción de las primeras, son estas últimas el objeto de estudio de las fuentes en el derecho.

<sup>3</sup> En el artículo 51° de la Constitución Política del Perú, se establece lo siguiente:  
La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado.

colectividad desorganizada en una *colectividad jurídicamente institucionalizada*” (2013: 120).

- La Ley: es la norma escrita, general y obligatoria, emanada del órgano con “poder legislativo”, de acuerdo al procedimiento establecido.
- La jurisprudencia: definida como criterio constante y uniforme que formulan los órganos jurisdiccionales en relación a una determinada materia.

Si bien la jurisprudencia solo pone fin a una controversia, siendo efectiva para las partes intervinientes, debemos precisar que sucede distinto cuando la sentencia es emitida por las Salas Especializadas de la Corte Suprema (instancia máxima del Poder Judicial), la cual fija principios jurisprudenciales o también conocidos como jurisprudencia, sirviendo de fuente interpretativa al juez que solucionará una controversia debido al carácter normativo que poseen.

- La Doctrina: estudio de carácter científico que realizan los especialistas en el Derecho.
- La costumbre: norma creada e impuesta por el uso social.

- Los principios generales del Derecho: ideas y fundamentos que, sin estar escritos, constituyen la base del ordenamiento jurídico e inspiran la elaboración de las leyes.

De estas fuentes, la de importancia para la presente investigación será la jurisprudencia porque de ella deviene el precedente vinculante.

Ahora bien, según el diccionario de la Real Academia Española, tenemos que el término precedente tiene tres acepciones:

- (1) Adjetivo. Que precede o es anterior y primero en el orden de colocación o de los tiempos;
- (2) Nombre masculino. Antecedente (acción o dicho que sirve para valorar hechos posteriores); y,
- (3) Nombre masculino. Aplicación de una resolución anterior en un caso igual o semejante al que se presenta.

Mientras que el término vinculante, significa:

- (1) Adjetivo. Que vincula (sujeta a una obligación).

En ese sentido, podríamos definir el término precedente vinculante como un criterio definido en una resolución previa, el cual se aplicará obligatoriamente a un caso igual o semejante.

Así, consideramos que para poder dar una definición funcional u operacional en torno del precedente vinculante desde la doctrina nacional o extranjera, creemos que resulta de gran utilidad dividir dicho término en sus dos conceptos básicos; es decir, en “precedente” y “vinculante”, tal como lo hemos hecho previamente.

De ahí que, tal como señalan Caller y Reyna, podemos definir al precedente como “todo acto anterior con relevancia jurídica que puede proyectar efectos jurídicos hacia el futuro, condicionando el comportamiento de distintos sujetos –por ejemplo, los ciudadanos, los tribunales o la Administración- en casos similares” (2013: 20).

Por su parte, Donayre, considera que precedente puede ser definido como “la norma que se desprende o se crea, a propósito de la resolución de un caso por un tribunal como consecuencia de la interpretación o integración del ordenamiento jurídico que él ha efectuado a fin de dar respuesta a lo solicitado por el (o los) justiciable (s)” (2013: 33).

De igual modo, Paredes, haciendo referencia a una sentencia colombiana<sup>4</sup> indica que el término precedente debe ser entendido como “aquellas decisiones judiciales de las altas cortes que si han sido tomadas en un determinado sentido deben seguir aplicándose en ese mismo sentido, pues se ha ido formando una línea jurisprudencial de la cual sólo es aceptable la decisión de apartarse si se justifica de manera suficiente y adecuada” (2008: 21).

Por su parte, Gálvez Villegas señala lo siguiente:

[...] en general, el precedente constituye una decisión de un tribunal o de un juez, tomada después de un razonamiento sobre una cuestión de derecho planteada en un caso, necesaria para la resolución del mismo. Dicha decisión adquiere autoridad u obligatoriedad para el mismo tribunal y para otros tribunales de igual o inferior rango; los que quedan obligados a la aplicación en los subsiguientes casos en que se plantee otra vez la misma cuestión (citado en Agüedo 2014: 22).

Ahora bien, toca definir en qué sentido debemos entender el término “vinculante”. Así, como lo ha hecho notar Schauer:

cuando imaginamos una regla o un límite como vinculante, pensamos que es inevitable, que no deja lugar a la elección” o que los límites impuestos por tales reglas, son “absolutos o incapaces de ser vencidos por otras consideraciones”;

---

<sup>4</sup> Sentencia T-123 del 21 de marzo de 1995.

no obstante, “en el derecho como en la vida, las obligaciones genuinas pueden ser desplazadas por otras más fuertes, sin perder así su fuerza como obligaciones (citado en Grández 2015: 266).

Por su parte, Donayre, citando a Victoria Iturralde Sesma, señala que “el carácter **vinculante** del precedente radica en que el juez o tribunal **deberá** utilizar en principio los mismos fundamentos para la resolución de casos similares al que dio origen al precedente” (2013: 33).

Así también, Moral señala que la obligación de seguir los precedentes puede distinguirse en dos modelos justificativos:

Por un lado, el denominado argumento pragmático y, por otro, el argumento de justicia formal. Según el primero, la razón para seguir los precedentes se encuentra en los beneficios que con ello se obtiene: la uniforme aplicación de las leyes (y de la constitución), la economía procesal, la predicción de las decisiones judiciales, la seguridad jurídica y el prestigio de los jueces y tribunales entre otros. Según el argumento de justicia formal, la razón para seguir los precedentes es el principio de igualdad, es decir, que casos iguales requieren un tratamiento semejante (citado en Agüedo 2014: 30).

En ese sentido, el adjetivo “vinculante” debe entenderse, como bien señala Rodríguez:

la fuerza con la que se proyecta la creación de la norma para la solución de los casos sustancialmente idénticos a aquél en el que fue establecida. La referencia al efecto vinculante de un dato normativo, alude a la imposibilidad que tiene el operador jurídico al que se dirige de inaplicarlo en aquellos casos en los que se tiene verificado el supuesto que desencadena su consecuencia jurídica (2007: 57).

En conclusión, de las definiciones glosadas, podemos entender que el término “precedente vinculante” es una técnica de argumentación jurídica, consistente en la aplicación de una razón de decidir –*ratio decidendi*– emitida por una corte vértice, con vocación de proyectarse a futuro y ser la norma de decisión que deberá seguirse en los casos posteriores e iguales o análogos; es decir, establece un criterio de interpretación y solución de la controversia planteada, la cual tendrá un efecto obligatorio y normativo para las instancias de menor jerarquía.

Ahora bien, consideramos necesario señalar en este punto ¿cuándo es que debe emitirse un precedente vinculante? Así, el Tribunal Constitucional, mediante el Fundamento 30 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 4293-2012-PA/TC<sup>5</sup>, señala que para la elaboración de un precedente será necesario:

---

<sup>5</sup> Los supuestos establecidos para la emisión de un precedente vinculante habían sido desarrollados previamente en los fundamentos de las Sentencias N° 0024-2003-AI/TC y 03741-2004-AA/TC.

- a) Cuando se evidencia que los operadores jurisdiccionales o administrativos vienen resolviendo aplicando distintas concepciones o interpretaciones sobre una determinada figura jurídica o frente a una modalidad o tipo de casos; es decir, cuando se acredita la existencia de precedentes conflictivos o contradictorios.
- b) Cuando se evidencia que los operadores jurisdiccionales o administrativos vienen resolviendo con base en una interpretación errónea de los derechos, principios o normas constitucionales o de una norma del bloque de constitucionalidad; lo cual, a su vez, genera una indebida aplicación de tal norma.
- c) Cuando se evidencia la existencia de un vacío o laguna normativa.
- d) Cuando se evidencia la existencia de una norma carente de interpretación jurisdiccional en sentido lato aplicable a un caso concreto y en donde caben varias posibilidades interpretativas.
- e) Cuando se evidencia la necesidad de cambiar o revocar de precedente vinculante.
- f) Cuando en el marco de un proceso constitucional de tutela de los derechos, el tribunal constata la inconstitucionalidad manifiesta de una disposición normativa que no solo afecta al reclamante, sino que tiene efectos generales que suponen una amenaza latente para los derechos fundamentales. En este supuesto, al momento de establecer el precedente vinculante, el Tribunal puede proscribir la aplicación, a futuros supuestos, de parte o del total de la disposición o de determinados sentidos interpretativos derivados

del mismo o puede también establecer aquellos sentidos interpretativos que son compatible con la Constitución.

### **1.3. Importancia del sistema de precedentes**

El sistema de precedentes resulta de vital importancia porque promueve la estabilidad del derecho producido por los tribunales. Relacionado con esto, creemos que la Corte Suprema perdería su razón de ser sin la existencia del sistema de precedentes porque los tribunales inferiores podrían alejarse del criterio sin fundamentar las razones de su discrepancia y, sobre todo, porque la primordial función de toda corte vértice consiste en asegurar y proteger la coherencia del derecho a través de la uniformización de la jurisprudencia.

Asimismo, el sistema de precedentes define la interpretación adecuada que debe hacerse de la ley, para determinar de esta forma el significado del derecho y su aplicación uniforme en el sistema jurídico, con la finalidad de evitarse decisiones desiguales en casos sustancialmente iguales.

Por otro lado, creemos, tal como bien señala Marinoni, que el Estado de derecho no puede existir sin un orden jurídico coherente:

La uniformidad de las decisiones judiciales, aspecto fundamental de la coherencia del derecho, favorece que el Estado se presente como garante de la

unidad del derecho. Un Estado que produce decisiones distintas en casos que exijan el mismo tratamiento falla en su compromiso de garantizar un sistema jurídico único (2015: 231).

En ese sentido, podríamos resumir la importancia del sistema de precedentes en las siguientes premisas:

- i. Promueve la estabilidad del derecho producido por los tribunales.
- ii. Define la interpretación adecuada que debe hacerse de la ley.
- iii. Garantiza la uniformidad del derecho.

Finalmente, esto nos llevaría a la conclusión de que el valor o importancia del sistema de precedentes dentro del ordenamiento jurídico peruano radica en un doble aspecto, los cuales deben darse de manera concurrente: (i) su contenido, pues no todo criterio es o debe constituir un precedente; y, (ii) órgano emisor, el cual tiene autoridad y estatus; es decir, se trata de una corte vértice: Corte Suprema o Tribunal Constitucional.

#### **1.4. Funciones del sistema de precedentes**

Habiendo analizado la importancia del sistema de precedentes, otro punto que debe tenerse en cuenta para su debido entendimiento es el referido a sus funciones.

Así, tenemos que, tal como señala Campos, “los precedentes cumplen, esencialmente, dos funciones: la primera, unificar y consolidar la jurisprudencia en torno a un tema en particular, y la segunda, contribuir a la predictibilidad del derecho, desarrollando líneas claras sobre cómo deben interpretarse y aplicarse las normas en un sistema jurídico” (2016: 223).

Sobre lo primero, entendemos que cuando el Tribunal Supremo unifica y consolida la jurisprudencia en relación a un tema en concreto, podemos pensar que más allá de dicha función, el Tribunal deberá tener un aparato realmente organizado para que pueda dar a conocer a los tribunales inferiores el criterio que se seguirá y así pueda cumplir la función para la cual ha sido creado.

Por otro lado, la segunda función resulta también de gran importancia en aras de materializar el derecho a la igualdad, pues la predictibilidad permite a los ciudadanos saber cuáles serán las consecuencias que se darán ante un caso similar a uno previo.

Así, resulta evidente, tal como señala Taruffo, que “en la actualidad, no se puede pensar que un tribunal supremo deba tener como función (principal) la de corrección. Como es obvio, es completamente contradictorio atribuir

a un tribunal supremo, que perfila el derecho, la función de corregir las decisiones” (citado en Marinoni 2015: 230).

Y esto debido a que, considerar al Tribunal Supremo como una especie de tribunal de segunda apelación, en el sentido que tiene como función corregir el pronunciamiento anterior, contribuirá a desnaturalizar su verdadera función e importancia, la cual consiste en promover una verdadera unificación del derecho además de fomentar su predictibilidad en el sistema jurídico.

#### **1.5. Dimensiones de eficacia**

Para Taruffo el precedente se define sobre la base de la combinación de lo que él denomina dimensiones, las cuales son: (i) la dimensión institucional; (ii) la dimensión objetiva; (iii) la dimensión estructural; y, (iv) la dimensión de la eficacia (2008: 29- 39).

Así, en palabras del referido autor debemos considerar lo siguiente:

- i. La dimensión institucional: se encuentra vinculado a la organización y a las relaciones de autoridad que se pueden desarrollar en el sistema de las cortes. Así, para el autor en el caso que la decisión de una corte represente un precedente capaz de influir en su propia decisión

posterior o en la de otra corte; es decir, para que el mismo califique como vinculante es una cuestión que depende del ordenamiento institucional de los órganos que administran justicia.

- ii. La dimensión objetiva: se encuentra referida al aspecto desarrollado en la decisión judicial que tiene la capacidad de influir en la sentencia sucesiva. Es por ello, que se considera importante definir la distinción entre lo que se denomina *ratio decidendi* y *obiter dictum*, concluyendo así que la eficacia del precedente es todo aquello que se considera como la *ratio decidendi*, mientras que el *obiter dictum* tiene a lo más una función persuasiva.
- iii. La dimensión estructural: atiende a lo que constituye el precedente; es decir, aquello que expresamente ha determinado la corte como precedente y que es usado como punto de referencia para una decisión sucesiva.
- iv. La dimensión de la eficacia: referido a la intensidad de la influencia que el precedente ejerce sobre la decisión del caso sucesivo.

Ahora bien, consideramos que bajo estas cuatro dimensiones, el precedente vinculante de acuerdo a nuestra doctrina nacional, puede ser clasificado en:

- i. por el órgano de producción:
  - a) precedente judicial;
  - b) precedente constitucional;
  - c) precedente de observancia obligatoria.
  
- ii. por la intensidad o grado de vinculación:
  - a) precedente persuasivo;
  - b) precedente vinculante.

#### **1.5.1. Precedente constitucional**

##### **a) Concepto**

Mediante Sentencia recaída en el Expediente N° 0024-2003-AI/TC – Caso “Municipalidad Distrital de Lurín”, el Tribunal Constitucional ha definido al precedente constitucional vinculante como:

aquella regla jurídica expuesta en un caso particular y concreto que el Tribunal Constitucional decide establecer como regla general; y, que, por ende, deviene en parámetro normativo para la resolución de futuros procesos de naturaleza homóloga. Es decir, la regla general externalizada como precedente a partir de un caso concreto se convierte en una regla

preceptiva común que alcanza a todos los justiciables y que es oponible frente a los poderes públicos<sup>6</sup>.

Asimismo, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N° 3471-2004-AA/TC - caso “Ramón Salazar Yarlequen”, ha establecido que “el precedente es una técnica para la adecuación de la jurisprudencia permitiendo al mismo tiempo que el Tribunal ejerza un verdadero poder normativo con las restricciones que su propia jurisprudencia ha ido delimitando paulatinamente [...]”.

Por su parte, dentro de la doctrina, tenemos a García, quien considera al precedente constitucional como “aquella disposición jurídica expuesta en un caso particular y concreto, que el Tribunal Constitucional ha decidido establecer como regla general; y, que por ende deviene en parámetro normativo para la resolución de futuros procesos de naturaleza homóloga” (2009: 55).

Así también, Roger Rodríguez Santander manifiesta que el precedente constitucional vinculante “alude a la regla jurídica (norma) que, vía interpretación o integración del ordenamiento dispositivo crea el juez

---

<sup>6</sup> En esta misma sentencia el Tribunal Constitucional reconoce al precedente vinculante una doble connotación: “Por un lado, aparece como una herramienta técnica que facilita la ordenación y coherencia de la jurisprudencia; y, por otro, expone el poder normativo del Tribunal Constitucional dentro del marco de la Constitución, el Código Procesal Constitucional y la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional”.

para resolver el caso planteado, y que debe o puede servir para resolver un futuro caso sustancialmente homólogo” (citado en García 2009: 55).

De igual forma, Luis Diez Canseco y Enrique Pasquel exponen que el precedente:

supone que una vez resuelta una cuestión mediante una sentencia, se establece un antecedente que, en principio, no puede ser variado posteriormente. La regla obliga a que se acaten los precedentes cuando en una controversia se susciten cuestiones de hecho y derecho idénticas. Ello se hace para mantener equilibrada la balanza de la justicia a fin de que esta no oscile con cada nueva interpretación de un juzgador [...]. En suma, se pretende brindar seguridad jurídica mediante un sistema jurídico predecible (citado en García 2009: 55).

Finalmente, tenemos al profesor Landa quien considera que a través del precedente vinculante “se establece los efectos normativos de una sentencia que ha pasado en calidad de cosa juzgada constitucional al haber resuelto sobre el fondo un proceso constitucional” (2009: 668).

En conclusión, de lo referidos por los autores anteriormente señalados, podemos definir al precedente constitucional vinculante como la regla jurídica que ha sido desarrollada desde un caso particular y concreto, siendo que el Tribunal Constitucional ha decidido establecerlo como

regla general y, debido a que ha sido emanado del máximo intérprete de la Constitución, deviene en parámetro normativo para la resolución de futuros casos que tengan la misma naturaleza.

## b) **Ratio decidendi y obiter dicta**

El Tribunal Constitucional español ha manifestado acertadamente lo siguiente:

La *ratio decidendi*: “Es el argumento decisivo del fallo, la causa esencial, la base determinante, el soporte único o básico y los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión”, mientras que en relación al *obiter dicta* ha señalado que “se trata de declaraciones secundarias o alejadas de la *ratio decidendi*, careciendo de relevancia para la fundamentación del fallo, sin trascendencia en el fallo, que carece de entidad para fundamentar, argumentos adyacentes que coadyuvan, en mayor o menor medida, al fundamento principal o *ratio* de la decisión final o fallo, que se relaciona más o menos lateralmente con las razones decisivas del fallo (...) son opiniones del Juez o Tribunal con propia eficacia y si no integran la cosa juzgada (ésta se configura en el fallo y su fundamento determinante), sí valen como valoraciones jurídicas del Tribunal y, constituyen, en cierto modo y buena medida, antecedentes dotados de auctoritas” (citado en Agüedo 2014: 91).

En esa misma línea, el Tribunal Constitucional peruano mediante Sentencia recaída en el Expediente N° 0024-2003-AI/TC – Caso

“Municipalidad Distrital de Lurín”, consideró necesario señalar que la estructura interna de sus decisiones se compone de los elementos siguientes:

- (i) la razón declarativa-axiológica;
- (ii) la razón suficiente (*ratio decidendi*);
- (iii) la razón subsidiaria o accidental (*obiter dicta*);
- (iv) la invocación preceptiva; y,
- (v) la decisión o fallo constitucional (*decisum*).

Siendo ello así, Quiroga considera que dicho esquema puede definirse conforme señalamos a continuación (2009: 758- 759):

- i. La razón declarativa – axiológica: se refiere a la parte del precedente-sentencia que ofrece reflexiones referidas a los valores y principios contenidos en las normas declarativas y teleológicas de la Constitución.
- ii. Ratio Decidendi: o también conocida como la razón suficiente, se trata de la exposición de la formulación general del principio o regla jurídica que constituye la base de la decisión específica. Así, la vinculatoriedad de dicho razonamiento e interpretación viene a considerarse como aquello que es determinante e indispensable,

que justifica la decisión, la cual puede ser —dependiendo de la tradición jurídica desde la que se analice—*ratio decidendi* implícita o explícita.

- iii. Obiter Dicta: también conocida como la razón subsidiaria o accidental. Se trata de reflexiones, acotaciones o apostillas jurídicas que, no siendo indispensables, orientan el fallo o sirve, cuando menos, de auxilio para la formación de la *ratio decidendi*.
- iv. La invocación preceptiva: hace referencia a aquella parte de la sentencia en donde se consignan las normas del bloque de constitucionalidad utilizadas o interpretadas para la estimación o desestimación de la controversia.
- v. El Decisum o fallo constitucional: Parte de la sentencia en donde se da un pronunciamiento expreso y concreto de lo que se manda decidir. Puede, además, contener una exhortación vinculante o persuasiva.

Si bien el Tribunal Constitucional ha manifestado que la estructura interna de los precedentes se compone de los elementos anteriormente desarrollados, debemos considerar que la parte de la sentencia que contiene los fundamentos jurídicos que anteceden al fallo es la que

recoge las distintas interpretaciones de la Constitución Política que formula el Tribunal Constitucional, la cual está compuesta por los siguientes elementos: *ratio decidendi* y *obiter dicta*<sup>7</sup>. En ese sentido, al ser objeto de nuestro trabajo cómo la interpretación del alto tribunal vincula las decisiones de los demás órganos que aplican justicia, pasaremos a desarrollar dichos elementos:

- *Ratio decidendi*

Mediante Sentencia recaída en el Expediente N° 0024-2003-AI/TC, el Tribunal Constitucional define a la *ratio decidendi* como aquella parte de la sentencia en la que se “expone una formulación general del principio o regla jurídica que se constituye en la base de la decisión específica, precisa o precisable, que adopta el Tribunal Constitucional”.

En ese sentido podemos señalar que la *ratio decidendi* constituye el desarrollo que el Tribunal Constitucional considera como determinante al momento de decidir favorable o desfavorablemente la controversia de naturaleza constitucional; es decir, es la regla o

---

<sup>7</sup> Sentencia recaída en el Expediente N° 4119-2005-PA/TC, de 29 de agosto de 2005.

principio que establece el máximo tribunal como indispensable y justificante al momento de resolver la controversia.

Dentro de la doctrina, tenemos a Igartua quien señala que la *ratio decidendi* puede referirse a cualquier elemento esencial de la argumentación; no solo la norma jurídica general sino la norma jurídica general contextualizada; es decir, la que resulta unida a los argumentos que la sustentan y la descripción del caso al cual se aplica; las cuales serán utilizadas por el juez para motivar su decisión sobre el caso (2008: 103).

Por su parte Campos considera que (2016: 224):

La *ratio decidendi*, [...] adopta la forma de una regla o norma constitucional adscrita. Esto último significa aceptar que el contenido de la *ratio decidendi* es, en sí mismo, la norma constitucional interpretada. De ahí la relevancia que poseen los precedentes en un escenario donde las normas constitucionales poseen eficacia directa e irradian a todo el sistema jurídico, y donde el sistema de fuentes tradicional ha sido puesto en cuestión por el paradigma del constitucionalismo de los derechos.

A decir de Tito, la *ratio decidendi* o “hilo lógico” del razonamiento de los jueces “[s]on denominadas razones decisivas o razón general que constituyen la base necesaria de la decisión judicial

específica. Esa es la parte vinculante de una sentencia constitucional” (2011: 125).

Siguiendo a la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-037 de 1996, Tito señala también lo siguiente (2011: 125):

La *ratio decidendi* es la parte de la sentencia que tiene fuerza vinculante general pues es el principio de derecho y el hecho relevante considerado por el juez. Entonces, tendrían fuerza vinculante los conceptos consignados en la parte motiva que guarden una relación estrecha, directa e inescindible con la parte resolutive; en otras palabras, aquella parte de la argumentación que se considere absolutamente básica, necesaria e indispensable para servir de soporte directo a la parte resolutive de las sentencias y que incida directamente en ella.

Por su parte, Espinosa-Saldaña ha considerado que la *ratio decidendi* (2009: 823):

Es la parte del precedente donde se expone el principio o regla jurídica que constituirá la base de la decisión específica a adoptarse, su fundamento jurídico. Puede estar expresamente planteada; inferirse de analizar la decisión tomada; o ser consecuencia de una revisión, ya sea de las situaciones fácticas relacionadas con esa decisión, o del contenido de las decisiones argumentativas que le permitirán construir ese pronunciamiento.

Asimismo, podemos afirmar, tal como señala Castillo que la vinculación de la *ratio decidendi* es absoluta, “siempre que el criterio sea aplicable al caso concreto, el juez no podrá inaplicarlo y resolver el caso al margen del mismo” (2008: 188-189).

En ese sentido, los autores anteriormente señalados coinciden al considerar a la *ratio decidendi* como la regla de derecho o principio establecido por un Tribunal Supremo —en este caso, Tribunal Constitucional—, la cual contiene la justificación explícita de las razones por las que tomó la decisión para resolver el caso en concreto y que servirá como basamento para este mismo tribunal y los jueces de grados inferiores para dar solución a casos posteriores y análogos; por lo que no podrán inaplicarlo a menos que sustenten razonablemente su apartamiento.

Debe tenerse presente que la *ratio decidendi* no constituye el texto normativo o disposición (fuente o enunciado perteneciente a una fuente de derecho) aplicable al caso en concreto, pues se trata de una norma jurídica (contenido significativo) que emana de la interpretación o construcción de la fuente; es decir, constituye el significado de la fuente normativa que se realiza a través de una construcción producida por el juez.

Nótese además que juega un papel primordial la interpretación jurídica pues ocupa una posición central al momento en que el juez crea a partir del texto normativo (dato previo o preexistente) una norma jurídica aplicable al caso en concreto.

- Obiter dicta

Por su parte, el *obiter dicta*, ha sido considerado por el Tribunal Constitucional, mediante Sentencia recaída en el Expediente N° 0024-2003-AI/TC, como la razón subsidiaria o accidental; es decir, es “aquella parte de la sentencia que ofrece reflexiones, acotaciones o apostillas jurídicas marginales o aleatorias que, no siendo imprescindibles para fundamentar la decisión adoptada por el Tribunal Constitucional, se justifican por razones pedagógicas u orientativas, según sea el caso en donde se formulan”. Asimismo, en la referida sentencia se señala que tienen como finalidad “orientar la labor de los operadores del Derecho mediante la manifestación de criterios que pueden ser utilizados en la interpretación jurisdiccional que estos realicen en los procesos a su cargo; amén de contribuir a que los ciudadanos puedan conocer y ejercitar de la manera más óptima sus derechos”.

Dentro de la doctrina, Carlos Bernal, señala que el *obiter dicta* puede ser definido como: “[...] una parte de la sentencia que” no tiene poder vinculante, sino una fuerza persuasiva que depende del prestigio y jerarquía del tribunal, y constituye criterio auxiliar de interpretación” (Campos 2016: 224).

A decir de Donayre, se denomina *obiter dicta* (2013: 35):

Aquellas argumentaciones glosadas por el Tribunal Constitucional en su sentencia, pero que no guarda directa vinculación o relación con la determinación final del Alto Tribunal. Se trata, en consecuencia, de argumentos que aun cuando fortalecen la decisión del Tribunal Constitucional y se encuentran contenidos en la sentencia, no resultan indispensables para su decisión final, pudiendo incluso prescindirse de ellos y el decisorio no sufriría variación alguna. En síntesis, se trata de argumentos complementarios, mas no principales, y que por ello mismo ilustran la sentencia, pero su ausencia no trae consigo modificación o cambio en la decisión final adoptada por el Alto Tribunal.

Por su parte, Tito considera que los “*obiter dicta* [...] tienen un alto poder persuasivo, aunque ello dependerá del prestigio de la autoridad y de la jerarquía del tribunal que lo emite. Son utilizados como un criterio auxiliar de interpretación” (2011: 153).

En ese sentido, el *obiter dicta* o también conocido como razón subsidiaria o accidental puede ser definido como aquellas razones de derecho que no siendo centrales para fundamentar la decisión adoptada —a diferencia de la *ratio decidendi*— tienen un fin orientador o pedagógico, por lo que tendrán una fuerza persuasiva, la cual dependerá de la vinculación del prestigio y jerarquía de la corte o Tribunal que lo emite.

Ahora bien, en relación a la vinculatoriedad de la *ratio decidendi* y *obiter dicta* coincidimos con Castillo al señalar lo siguiente (2008: 57):

Tomando en cuenta que la *ratio decidendi* o razón suficiente es la base y a la vez la consideración determinante del contenido y sentido del fallo en una sentencia constitucional, y que los *obiter dicta* o razón subsidiaria o accidental no son imprescindibles para fundamentar el fallo, entonces se puede concluir pacíficamente que la vinculación de los poderes públicos y de los particulares al fallo de una sentencia en un proceso constitucional, se extiende necesariamente hacia las *ratio decidendi* o razones suficientes, antes que hacia los *obiter dicta*.

En ese sentido, queda evidenciado que la fuerza vinculante de la resoluciones que tienen carácter de precedente tiene niveles, así la

*ratio decidendi* sería la fuerza vinculante absoluta; mientras que, el *obiter dicta* sería la fuerza persuasiva, cuya vinculación es relativa<sup>8</sup>.

En relación con otros países, el profesor Abad nos señala que en el Derecho norteamericano al momento de analizar una sentencia del Tribunal Supremo se distinguen las expresiones: *holding* y *dictum*. La primera, es la respuesta que el tribunal da a las partes respecto a la cuestión jurídica que el caso plantea, estableciendo reglas vinculantes. Mientras que el *dictum* hace referencia a las consideraciones jurídicas que elabora el tribunal y que no son necesarias o indispensables para fundamentar la decisión alcanzada (2008: 48).

De igual forma, el citado autor manifiesta que en España también se suele utilizar la expresión *ratio decidendi* para señalar los motivos que fundamentan la decisión del tribunal y que excluyen los razonamientos incidentales, los cuales no son decisivos para el fallo (Abad 2008: 49).

De dicha forma también ha sido interpretado por la Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia N° SU-047/99 del 29 de enero de 1999, al distinguir la *ratio decidendi* del *obiter dicta*:

---

<sup>8</sup> En este mismo sentido se ha manifestado el Tribunal Constitucional, mediante Sentencia recaída en el Expediente N° 4119-2005-PI/TC, al considerar que “[s]on las razones decisivas para el caso las que vinculan, mas no las consideraciones tangenciales o de aggiornamento (*obiter dicta*)”.

[...] la ratio decidendi es la formulación general, más allá de las particulares irrelevantes del caso, del principio, regla o razón general que constituyen la base de la decisión judicial específica. Es, si se quiere, el fundamento normativo directo de la parte resolutive. En cambio, constituye un mero dictum, toda aquella reflexión adelantada por el juez al motivar su fallo, pero que no es necesaria a la decisión, por lo cual son opiniones más o menos incidentales en la argumentación del funcionario.

Es a partir de dicha distinción que la Corte colombiana concluye lo siguiente:

únicamente **la ratio decidendi es vinculante como precedente**, sino que además lleva a una conclusión ineludible: el juez que decide el caso no puede caprichosamente atribuir el papel de ratio decidendi a cualquier principio o regla sino que **únicamente tienen tal carácter aquellas consideraciones normativas que sean realmente la razón necesaria para decidir el asunto.** Esto es obvio, pues si se permite que el propio juez, al resolver un caso de una manera, invoque como ratio decidendi cualquier principio, entonces desaparecen la virtud pasiva de la jurisdicción y la propia distinción entre opiniones incidentales y razones para decidir. (El resaltado es nuestro)

De todo lo expuesto, el profesor Abad considera que, de la experiencia extranjera aplicada a nuestro proceso constitucional peruano, se pretende que sea el propio Tribunal Constitucional quien fije su *ratio decidendi* y defina cuándo se constituye un precedente constitucional y cuándo no. Así, será el propio Tribunal Constitucional “quien determine

qué fundamento, principio, aforismo o tan solo criterio contenido o emanado de la sentencia, tiene la calidad de *ratio decidendi* y, por tanto, ejerce su efecto vinculante sobre los órganos inferiores” (2008: 49).

### c) Regulación normativa a nivel nacional

El precedente constitucional vinculante se encuentra regulado en el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, aprobado mediante Ley N° 28237, el cual señala lo siguiente:

#### Artículo VII.- Precedente

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

El artículo glosado hace referencia a qué debe entenderse por precedente vinculante, estableciendo que las sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituirán precedente cuando se manifieste de manera expresa su efecto normativo; es decir, al establecer una regla de derecho para que

en futuros casos análogos se resuelva en el sentido fijado. Asimismo, se permite al Tribunal Constitucional apartarse del precedente, siempre y cuando, exprese las razones por las que lo hace.

Nótese que lo anteriormente señalado es consecuencia de afirmar que la fuerza vinculante es tal debido a que una ley de manera expresa así lo establece, siendo el sistema de expresión de la *ratio decidendi* explícito, a diferencia de lo que ocurre en el sistema anglosajón.

#### **d) Efectos**

El precedente constitucional tiene por su condición efectos similares a una ley<sup>9</sup>. Es decir, “las reglas establecidas en él son de obligatorio e ineludible cumplimiento por todas las personas y entidades de la Administración Pública, sin importar si han sido parte o terceros en el proceso en que se emitió”<sup>10</sup>.

Así, como señala García, “la pauta general externalizada como precedente se convierte en una regla perceptiva común que alcanza a todos los justiciables y que es oponible frente a los poderes públicos”

---

<sup>9</sup> Sentencia recaída en el Expediente N° 0024-2003-AI/TC, de 10 de octubre de 2005.

<sup>10</sup> Considerando 21 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 00001-2010-CC/TC, de 12 de agosto de 2010.

(2009: 56), constituyendo una técnica de depuración de la jurisprudencia al tener efectos similares de una ley, pudiendo incluso anular o inaplicar una ley que contravenga la *ratio decidendi* a la que arribó el Tribunal en el caso en concreto.

En ese sentido, los efectos del precedente vinculante pueden clasificarse de la siguiente forma:

- i. Efectos directos: los cuales se producen para las partes que intervienen en el proceso constitucional en concreto, frente al cual la sentencia emitida pondrá fin a la *litis*.
- ii. Efectos indirectos: se producen para la ciudadanía en general y los poderes públicos, quedando “atados” a las reglas y decisiones que una sentencia constitucional declare como precedente vinculante.

### **1.5.2. Precedente administrativo**

#### **a) Concepto**

A decir de Luis María Díez-Picazo, el precedente administrativo “es aquella actuación pasada de la Administración que, de algún modo,

condiciona sus actuaciones presentes exigiéndole un contenido similar para casos similares” (citado en Tito 2011: 75).

Por su parte, Morón indica que el precedente administrativo “es aquel acto administrativo firme dictado para un caso concreto, pero que, por su contenido, tiene aptitud para condicionar las resoluciones futuras de las mismas entidades, exigiéndoles seguir un contenido similar para casos similares” (2014: 110).

En ese sentido, podemos definir al precedente administrativo como aquella resolución definitiva o acto firme emitida por un colegiado de la Administración Pública para un caso en concreto, cuya importancia radica en orientar la interpretación que los demás operadores administrativos realicen para un caso posterior y análogo en lo que atañe a la interpretación de disposiciones normativas dentro de la estructura de la función administrativa; es decir, la interpretación que se realice de las normas tendrá una proyección general, cumpliendo así con los principios de predictibilidad y seguridad jurídica a los demás administrados que se encuentren en la misma situación jurídica.

## **b) Regulación normativa a nivel nacional**

Respecto del precedente administrativo, tenemos que indicar que la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, aprobada por Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, en su artículo VI numeral 1 define al precedente administrativo de la siguiente forma:

### **Artículo VI.- Precedentes administrativos**

1. Los actos administrativos que al resolver casos particulares interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de la legislación, constituirán precedentes administrativos de observancia obligatoria por la entidad, mientras dicha interpretación no sea modificada. Dichos actos serán publicados conforme a las reglas establecidas en la presente norma.
2. Los criterios interpretativos establecidos por las entidades, podrán ser modificados si se considera que no es correcta la interpretación anterior o es contraria al interés general. La nueva interpretación no podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados.
3. En todo caso, la sola modificación de los criterios no faculta a la revisión de oficio en sede administrativa de los actos firmes.

Reconociéndole como fuente del derecho administrativo en el numeral 2.8 del artículo V del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Por su parte, el artículo 36° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, establece lo 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 órganos jurisdiccionales podrán apartarse de lo establecido en el precedente vinculante, siempre que se presenten circunstancias particulares en el caso que conocen y que motiven debidamente las razones por las cuales se apartan del precedente.

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

De otro lado, se incorpora la exigencia que el Juez debe ponderar la proporcionalidad entre la eventual afectación que causaría al interés público o a terceros la medida cautelar y el perjuicio que causa al recurrente la eficacia inmediata de la actuación impugnada.

### **c) Efectos**

Tal como se señala en el referido artículo VI del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, los precedentes son de observancia obligatoria para la entidad que los emite al resolver un caso en concreto, desde ahí hacia el futuro.

En principio, la entidad deberá aplicar el precedente administrativo ante un caso análogo puesto que lo contrario afectaría al administrado, volviendo impredecible la justicia administrativa, salvo, claro está, si estamos frente a un caso donde motivadamente pueda apartarse.

### **1.5.3. Precedente judicial**

#### **a) Concepto**

El precedente judicial se encuentra referido a aquellas decisiones que emite la Corte Suprema de Justicia, lo que constituye un verdadero derecho de los jueces debido a que los mismos son vinculantes para los demás operadores de derecho. Así, a decir de Tito “con estas decisiones, no solo obtenemos predictibilidad de las decisiones emitidas por los jueces cuando sometamos un conflicto en cualquier instancia, sino que estamos frente a la creación del Derecho en la vía jurisprudencial” (2011: 59).

Por su parte, Paredes señala que al hablar de precedente judicial (2008: 161):

se alude a la regla jurídica (norma) que, vía interpretación o integración del ordenamiento dispositivo, crea el juez para resolver el caso planteado, y que debe o puede servir para resolver un caso futuro sustancialmente análogo. Deberá servir para resolver el futuro caso análogo si se trata de un precedente vinculante, y sólo podrá servir para ello si se trata de un precedente persuasivo.

En ese sentido, podemos señalar que el precedente judicial, en tanto interpretación emitida por un Colegiado Supremo, es el instrumento que permite solucionar la incertidumbre ante la solución de un caso concreto, el cual es análogo a un caso anteriormente solucionado, ya sea por el mismo órgano colegiado o por una instancia superior. Es decir, a través del precedente judicial no solo obtenemos predictibilidad sino que estamos frente a la creación del Derecho vía jurisprudencial.

#### **b) Regulación normativa a nivel nacional**

El carácter vinculante de las sentencias de la Corte Suprema de Justicia se encuentra prevista en los siguientes dispositivos:

Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobada por Decreto Supremo N°  
017-93-JUS

El artículo 22° de la referida ley señala lo siguiente:

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. (Resaltado nuestro)

Por su parte, el artículo 80° dispone:

Son atribuciones de la Sala Plena de la Corte Suprema de Justicia de la República:

(...)

4. Sistematizar y difundir la jurisprudencia de las Salas Especializadas de la Corte Suprema y disponer la publicación trimestral de las Ejecutorias que fijen principios jurisprudenciales que han de ser de **obligatorio cumplimiento** en todas las instancias judiciales

(...). (Resaltado nuestro)

Código Procesal Civil, aprobado por Resolución Ministerial N° 010-93-

JUS

El artículo 400° del Código Procesal Civil establece lo siguiente:

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. (Resaltado nuestro)

### Código de Procedimientos Penales, aprobado por Ley N° 9024

En el artículo 301-A, denominado precedente obligatorio, señala lo siguiente:

1. **Las sentencias de la Sala Penal de la Corte Suprema**, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, **constituyen precedente vinculante cuando así lo expresen las mismas, precisando el extremo de su efecto normativo**. Cuando la Sala Penal de la Corte Suprema resuelva apartándose del precedente, debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta del precedente. En ambos casos la sentencia debe publicarse en el Diario Oficial y, de ser posible, a través del Portal o Página Web del Poder Judicial. [...]. (Resaltado nuestro)

#### **c) Efectos**

La importancia del precedente radica en la jerarquía del colegiado que lo emite, pues representa el más alto nivel de justicia ordinaria.

Así, como señala Tito, “a diferencia de lo que sucede con lo decidido en un pleno jurisdiccional (de las [C]ortes [S]uperiores) cuyo valor es meramente persuasivo, un precedente judicial emitido por la Corte Suprema tiene carácter obligatorio, con lo que se cumple el fin de esa institución” (2011: 70).

Por su parte, el Tribunal Constitucional en el fundamento 23 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 00019-2009-PI/TC, ha equiparado la obligatoriedad del precedente constitucional con el precedente judicial al señalar lo siguiente:

De ahí que al igual que lo que sucede con las sentencias de este Tribunal en materia de justicia constitucional, consideremos que la Corte Suprema, como órgano de clausura de la jurisdicción ordinaria, es la constitucionalmente llamada a garantizar la uniformidad de los criterios de interpretación de la ley y, al mismo tiempo, a quien se encargue la promoción de la predictibilidad de la Administración de Justicia. En ese contexto, es opinión de este Tribunal que la competencia legal para dictar precedentes obligatorios no viola el principio de independencia judicial. Y, por las mismas razones, considera que la disposición cuestionada tampoco impide irrazonablemente que los jueces puedan aplicar el control difuso.

En ese sentido, con el pronunciamiento del Tribunal Constitucional, se debe establecer que los jueces —de las diferentes instancias— se encuentran vinculados a la posición asumida por la Corte Suprema y

emitida como precedente vinculante, lo cual no implica que se esté afectando el principio de independencia judicial, pues las instancias inferiores podrían apartarse, siempre y cuando, sea de manera motivada.

## 2. **La fuerza vinculante del precedente**

De lo expuesto anteriormente podemos concluir que el elemento vinculante en un precedente lo constituye la *ratio decidendi* o también considerado como el fundamento normativo de la sentencia; sin embargo, consideramos que también forma parte elemental del criterio vinculante la calificación jurídica que realiza el juez de los hechos enjuiciados.

Es decir, consideramos que la vinculatoriedad del precedente no solo se encuentra conformada por la *ratio decidendi* sino que también está conformada por la calificación jurídica que realiza el juez de los hechos, pues dicha calificación predetermina la selección de la disposición normativa (fuente del Derecho).

Considerar lo contrario, en el sentido que la calificación jurídica no fuera vinculante permitiría que un juez de inferior jerarquía se desvincule del precedente alterando la calificación jurídica que hará de los hechos del caso a resolver; por ello, creemos que la vinculatoriedad no solo debe versar respecto de la *ratio decidendi*, pues debe

tenerse en cuenta el contexto o la calificación jurídica de los hechos, los cuales permitirán que el juez vincule el caso a resolver con el precedente vinculante.

Ahora bien, la vinculatoriedad puede ser considerada con distinta eficacia, así tenemos:

- a) Vinculatoriedad vertical: también puede denominarse como vinculatoriedad jerárquica, la cual opera en relación a los precedentes que emanan los órganos judiciales de mayor jerarquía, imponiéndose sobre los de menor jerarquía.
- b) Vinculatoriedad horizontal: dicha eficacia se materializa cuando el precedente emanado de un órgano jurisdiccional vincula a otros órganos de igual jerarquía. Así, sucede en el caso que el órgano que emite el precedente se encuentra vinculado al mismo; es decir, se autovinculan.
- c) Vinculatoriedad por supremacía: referido a aquellos precedentes de los intérpretes supremos que tiene prevalencia sobre los demás órganos jurisdiccionales. Aquí encontraríamos a los precedentes emitidos por el Tribunal Constitucional —máximo intérprete de la Constitución— y a la Corte Suprema —quien se encarga del control de legalidad—.

### **3. Sobre los fundamentos que sustentan la vinculación y aplicabilidad del precedente vinculante. Entre valores constitucionales y derechos fundamentales**

Tal como lo ha señalado la Corte Constitucional de Colombia, en el fundamento 43 de la Sentencia SU 047/99:

[e]l respeto a los precedentes cumple funciones esenciales en los ordenamientos jurídicos, (...). Por ello, tal y como esta Corte lo ha señalado, todo tribunal, y en especial el juez constitucional, debe ser consistente con sus decisiones previas, al menos por cuatro razones de gran importancia constitucional. En primer término, por elementales consideraciones de seguridad jurídica y de coherencia del sistema jurídico, pues las normas, si se quiere que gobiernen la conducta de los seres humanos, deben tener un significado estable, por lo cual las decisiones de los jueces deben ser razonablemente previsibles. En segundo término, y directamente ligado a lo anterior, esta seguridad jurídica es básica para proteger la libertad ciudadana y permitir el desarrollo económico, ya que una caprichosa variación de los criterios de interpretación pone en riesgo la libertad individual, así como la estabilidad de los contratos y de las transacciones económicas, pues las personas quedan sometidas a los cambiantes criterios de los jueces, con lo cual difícilmente pueden programar autónomamente sus actividades. En tercer término, en virtud del principio de igualdad, puesto que no es justo que casos iguales sean resueltos de manera distinta por un mismo juez. Y, finalmente, como un mecanismo de control de la propia actividad judicial, pues el respeto al precedente impone a los jueces una mínima racionalidad y universalidad, ya que los obliga a decidir el problema que les es planteado de una manera que estarían dispuestos a aceptar en otro caso diferente pero que presente caracteres análogos. Por todo lo anterior, es natural que en un Estado de derecho, los

ciudadanos esperen de sus jueces que sigan interpretando las normas de la misma manera, por lo cual resulta válido exigirle un respeto por sus decisiones previas.

De esta manera, se puede afirmar que el respeto a los precedentes vinculantes tiene fuertes fundamentos establecidos como derechos o principios en nuestra Constitución Política; por ello, creemos que su obligatoriedad tendrá íntima relación con el respeto que también deberá tener el juez al momento de resolver, de diferentes derechos y principios constitucionales.

### **3.1. Estado de Derecho y Seguridad Jurídica**

Si bien el principio de seguridad jurídica no se encuentra reconocido de manera positiva en el ordenamiento jurídico interno ni mucho menos en los ordenamientos internacionales —como la Declaración de Derechos Humanos (ONU) ni la Convención Americana de San José de Costa Rica— como señala Agüedo, “doctrinalmente y a través de la práctica jurídica se ha conferido a la seguridad jurídica la condición de subprincipio concretizador del principio fundamental y estructurados de Estado de Derecho” (2014: 118).

Así, Marinoni y Maccormick manifiestan que “la seguridad jurídica es vista como la estabilidad jurídica y continuidad del orden jurídico, así como de la previsibilidad de las consecuencias de determinada conducta. [...] la

seguridad jurídica es lo que conforma un Estado de Derecho” (citado en Agüedo 2014: 118).

En ese sentido, consideramos importante estudiar el referido concepto analizando cada una de sus manifestaciones en la relación existente entre el ciudadano y aquel que administra justicia, siendo las siguientes: (i) predictibilidad; (ii) coherencia del ordenamiento jurídico; y, (iii) Protección de la legítima expectativa del ciudadano.

### **3.1.1. Predictibilidad**

Conforme al fundamento 7 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 03950-2012-PA/TC, el Tribunal Constitucional considera que el Principio de predictibilidad es una manifestación del principio de seguridad jurídica e “implica la exigencia de coherencia o regularidad de criterio en los órganos judiciales en la interpretación y aplicación del derecho, salvo justificada y razonable diferenciación”.

Asimismo, manifiesta que el fin que persigue dicho principio es la fundamentación del orden constitucional y asegurar la realización o materialización de los derechos fundamentales.

Y es que, como bien señala Marinoni en un Estado constitucional de derecho no solo se espera la estabilidad del orden jurídico sino también la uniformidad al momento en que los jueces aplican el derecho (2015: 231).

el Estado constitucional tiene el deber de tutelar la seguridad jurídica, garantizando la estabilidad del derecho y su previsibilidad. En un Estado constitucional, además de la estabilidad del orden jurídico, se espera univocidad a la hora de calificar las situaciones jurídicas, sin la que no es posible prever las consecuencias jurídicas de las conductas, lo que es indispensable para que el ciudadano se pueda desarrollar en un Estado de derecho. El sistema jurídico y, por ende, incluso la estructuración y el funcionamiento de los órganos judiciales deben ser capaces de proporcionar previsibilidad.

De ahí que, es lógico pensar que en un sistema en donde se permite decisiones contradictorias entre sí, generará que un mayor número de personas recurra al Poder Judicial a tratar que su pretensión pueda ser cumplida, lo cual tendrá como consecuencia directa un sistema aún más colapsado debido a la cantidad de litigios que deberán resolverse. Es decir, como señala Priori, “la ausencia de previsibilidad, como consecuencia de la falta de vinculación a los precedentes, conspira contra la racionalidad de la distribución de la justicia y contra la efectividad de la jurisdicción” (2003: 290).

Es ahí donde el precedente vinculante efectúa una labor innegable, pues contribuirá a generar dicha predictibilidad, la cual es necesaria en un

ordenamiento jurídico que requiere de ella para aminorar la carga procesal y generar más confianza en el sistema, pues el justiciable o administrado sabrá anticipadamente si su pretensión podrá ser satisfecha en el proceso que inicie.

### **3.1.2. Coherencia del ordenamiento jurídico**

El ordenamiento jurídico implica un conjunto de normas o disposiciones vigentes, las cuales tienen unidad de sentido y un orden establecido; sin embargo, para que dicho ordenamiento jurídico funcione de forma armónica debe existir coherencia normativa; es decir, las normas deben ser compatibles entre sí, estableciendo una totalidad normativa unitaria.

De igual opinión es el Tribunal Constitucional, quien en el fundamento 47 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC (Pleno Jurisdiccional), estableció lo siguiente:

el ordenamiento conlleva la existencia de una normatividad sistémica, pues el derecho es una totalidad es decir, un conjunto de normas entre las cuales existe tanto una unidad como una disposición determinada [...] la normatividad sistémica descansa en la coherencia normativa. Dicha noción implica la existencia de la unidad sistémica del orden jurídico, lo que, por ende, indica la existencia de una relación de armonía entre todas las normas que lo conforman.

No obstante, dicho ordenamiento jurídico establecido como un todo armónico no siempre se dará en la realidad, esto debido a la diversidad de disposiciones o normas producidas por diversas fuentes, las cuales pueden llegar a ser contrarias entre sí, afectando la coherencia del ordenamiento jurídico. Es por ello que existen principios o criterios que remedian estos conflictos, los denominados: (i) principios que resuelven antinomias;(ii) principio de jerarquía; y, (iii) principio de competencia.

Si bien no es parte de nuestro trabajo desarrollar cada uno de dichos principios, consideramos que la importancia del precedente y su aplicabilidad radica en la solución de antinomias, pues creemos que la coherencia normativa tiene como la otra cara de una misma moneda a la coherencia interpretativa. Nos explicamos.

Como se sabe, las antinomias son conflictos normativos cuando se acredita que dos o más situaciones tienen similar objeto, pero prescriben soluciones incompatibles entre sí, de forma tal que la aplicación de una de ellas implica la violación de la otra. No es posible la aplicación simultánea de ambas.

Ahora bien, una *litis* es un conflicto de intereses en donde ambas partes reclaman un derecho o la correcta aplicación del mismo. Pero, ¿qué sucede cuando un mismo texto normativo puede tener dos interpretaciones diferentes y, por tanto, soluciones incompatibles ante situaciones que son

análogas entre sí?, ¿Acaso ambas interpretaciones serían válidas? Es ahí donde el precedente adquiere importancia, pues manifiesta la verdadera interpretación que debe imperar ante dicha incertidumbre, generando así coherencia tanto normativa como interpretativa en el sistema, cumpliendo como rol fundamental el de tratar de contribuir a la totalidad normativa unitaria, pues no existiría coherencia en un ordenamiento jurídico, que se exprese mediante decisiones que tratan casos iguales de manera desigual.

### 3.1.3. Protección de la legítima expectativa del ciudadano

Si bien la legítima expectativa del ciudadano no se encuentra regulada en nuestra Constitución Política, puede ser considerada como un principio que emana del de seguridad jurídica, el cual sí ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional en el fundamento 3 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 0016-2002-AI/TC, que señala lo siguiente:

El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, **la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho"** (STCE 36/1991, FJ 5). El principio in

comento no sólo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del statu quo, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal. (El resaltado es nuestro)

En tal sentido, podemos considerar que la legítima expectativa es un concepto que está comprendido dentro del principio de seguridad jurídica, pues, como señala el Tribunal Constitucional, este último es la expectativa razonable fundada del ciudadano sobre cuál ha de ser la actuación de los distintos órganos jurisdiccionales en la aplicación del derecho.

Ahora bien, ¿Qué relación guardaría la "legítima expectativa del ciudadano" y el concepto de precedente vinculante? Creemos que el precedente vinculante contribuye a que el ciudadano materialice su legítima expectativa. Nos explicamos.

Ante una controversia, el ciudadano, por lo general, recurre al órgano jurisdiccional, no sin antes, hacer un análisis costo- beneficio respecto a lo que obtendría como solución. Para ello, analizará las controversias análogas y resueltas anteriormente para deducir si su caso será resuelto en el mismo sentido. Pero, ¿Qué sucedería si existen distintas formas en

que el órgano jurisdiccional ha resuelto una misma controversia?; sin duda, esto generaría un problema porque los justiciables acudirían de manera desmesurada al poder judicial ante cada problema que se les presente, haciendo que el aparato jurisdiccional se atiborre debido a la cantidad de controversias que deberá resolver. Es ahí donde el precedente vinculante hace gala de su función uniformizadora pues contribuirá a que: (i) el ciudadano conozca previamente si su interés resulta amparable; y, (ii) evitará que el órgano jurisdiccional colapse ante la cantidad de controversias que deberá resolver.

Por ello, es a través del precedente vinculante que la legítima expectativa del ciudadano se verá generada, materializando así el principio de seguridad jurídica.

### **3.2. Derecho a la igualdad en la interpretación y aplicación de la ley**

El siguiente fundamento para justificar la existencia del precedente en nuestro ordenamiento jurídico es la igualdad en la interpretación y aplicación de la ley.

Sobre el particular, en el fundamento 14 de la Sentencia del Tribunal Constitucional N° 5970-2006-PA/TC del 12 de noviembre de 2007 se estableció lo siguiente:

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

La igualdad —como lo señala el Tribunal Constitucional— además de ser un derecho fundamental, constituye un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos, lo cual supone que no toda desigualdad implica una discriminación, pues “no se proscribe todo tipo de diferencia de trato en el ejercicio de los derechos fundamentales; la igualdad solamente será vulnerada cuando el trato desigual carezca de una justificación objetiva y razonable”<sup>11</sup>.

Por su parte, Caller y Reyna respecto al principio de igualdad señalan lo siguiente (2013: 22):

en salvaguarda del principio de seguridad jurídica y del derecho a la igualdad, los órganos jurisdiccionales y administrativos deberán observar el marco legal y

---

<sup>11</sup> Fundamento 61 de la Sentencia N° 0048-2004-PI/TC, de fecha 1 de abril de 2005.

aplicarlo a cada situación en concreto, sin variar los criterios aplicados para supuestos similares, pudiendo apartarse de sus precedentes siempre que exista una fundamentación suficiente y razonable. La seguridad jurídica, pues, no puede llevar a una petrificación o congelación del Derecho.

En ese sentido, los jueces deben seguir los precedentes emitidos por las altas cortes o tribunales porque de esta forma se estaría otorgando un igual tratamiento a situaciones jurídicas similares o idénticas, promoviendo así el derecho a la igualdad, tanto en el ámbito de la interpretación y aplicación del derecho.

Ahora bien, el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley no garantiza que los tribunales de justicia o administrativos no puedan variar de precedente. Al contrario, debemos ser conscientes que el derecho no puede ser inamovible, sino que responde a una sociedad en constante cambio y, por ello, debe adecuarse.

Así, la finalidad del precedente es de suma importancia debido a que no podríamos asegurar la igualdad ante el derecho si existen decisiones diferentes en situaciones jurídicas similares o idénticas. Por ello, bien señala Marinoni que “un sistema que conviva con decisiones diferentes en casos que no tienen ningún motivo racional para ser tratados de forma distinta es un sistema que no solo refleja desigualdad, sino que, además, la estimula, al permitir que el ciudadano crea que siempre existe la

posibilidad de “manipular el caso” para conseguir una decisión que le beneficie” (2015 :231).

### 3.3. Derecho a contar con un debido proceso efectivo

En los fundamentos 12 y 13 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 03891-2011-PA/TC, el Tribunal Constitucional considera al derecho a contar con un debido proceso:

Como ha tenido oportunidad de establecer este Tribunal en más de una oportunidad, el **derecho al debido proceso** previsto por el artículo 139.3° de la Constitución Política del Perú, aplicable no sólo a nivel judicial sino también en sede administrativa e incluso entre particulares, **supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos y conflictos entre privados, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos.**

El derecho al debido proceso, y los derechos que contiene son invocables, y, por tanto, están garantizados, no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. Así, el debido proceso administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto –por parte de la administración pública o privada– de todos los principios y derechos normalmente invocables en el ámbito de la jurisdicción común o especializada,

a los cuales se refiere el artículo 139° de la Constitución (juez natural, juez imparcial e independiente, derecho de defensa, etc.). (El resaltado es nuestro)

Es decir, el derecho al debido proceso constituye una garantía constitucional, la cual está conformada por otros derechos (debidamente motivación, certeza, defensa, etc.) que no solo tendrán como ámbito de aplicación la judicial, sino que también son aplicables en sede administrativa.

Pero, ¿qué relación guardaría el precedente vinculante con el derecho al debido proceso? En principio, como ya lo hemos manifestado líneas arriba los órganos que administran justicia deben seguir los precedentes, pues con ello garantizan el derecho a la igualdad, la coherencia normativa y el principio de seguridad jurídica; sin embargo, no podemos concluir con ello que el derecho es estático, sino que se encuentra en constante evolución como respuesta a la sociedad cambiante en la que vivimos.

Esta evolución se podrá ver reflejada tanto en la no aplicación como en el cambio de precedentes que harán los órganos que aplican justicia, siempre y cuando, sean capaces de aducir las razones que los llevan a apartarse del mismo ya que de otra manera surge la sospecha que no se está aplicando el derecho de manera adecuada.

Es decir, se entiende que la regla general es seguir los precedentes, pero excepcionalmente podrán no ser aplicados cuando se den las razones motivadas de dicho apartamiento. Es ahí, donde la garantía al debido proceso se manifiesta como garantía de la protección de los derechos del justiciable o administrado, pues el apartamiento de los precedentes solo se permite cuando el órgano que resuelve fundamente sus razones, materializando así el derecho a la motivación, derecho comprendido dentro de la garantía del debido proceso.

#### **4. Vinculación de la administración pública a los precedentes judiciales**

##### **4.1. Sobre la fragilidad de la teoría clásica de la separación de poderes**

La teoría clásica de la separación de poderes fue el término acuñado por Montesquieu, en su obra “El Espíritu de las Leyes”, el cual hace referencia a la distribución de las funciones del Estado, confiada a un órgano público distinto: Poder Legislativo (que representa la voluntad del pueblo, la cual se expresa a través de las leyes), Ejecutivo (el cual se encarga de dar cumplimiento a dicha voluntad) y Judicial (quien juzga o resuelve las diferencias entre particulares).

Como puede observarse el referido sistema permite que el poder controle el poder, correspondiendo casi a una teoría orgánica de los poderes del Estado, identificando cada función a un único órgano. Ello, no obstante,

está en seria duda al día de hoy puesto que cada sector del poder repartido (sea a nivel ejecutivo, judicial o legislativo) realiza actividades o labores que involucran diferentes actos, los cuales pasan por tener capacidad resolutoria, legislativa y hasta de ejecución forzada, propia del ejecutivo.

Si bien puede parecer atentatorio al principio de separación de poderes que el poder judicial realice una función de creación normativa invadiendo las funciones del poder legislativo, a decir de Orozco este problema nace de un error de partida (2011: 149-150):

cual es el confundir el poder o función legislativa con el poder de creación normativa, confusión que deriva, a su vez, de la confusión entre fuente normativa y norma jurídica, [...].

La función legislativa se concreta en la emanación, modificación y supresión de disposiciones normativas, esto es, en actos normativos que tienen la virtualidad de crear, modificar o suprimir fuentes del Derecho; la creación normativa, en sentido estricto, que atribuimos a los jueces consiste, por el contrario, en la derivación de normas jurídicas generales a través de la interpretación e integración de disposiciones normativas emitidas por el Legislador, a los efectos de su aplicación para la resolución de controversias jurídicas.

La función legislativa opera, por tanto, en el plano de las fuentes del Derecho, emanando disposiciones normativas, mientras que la función judicial creativa opera, básicamente, en el plano de las normas, las cuales se derivan de las

fuentes del Derecho previamente emanadas o cuando menos, determinadas, por el Legislador.

Bajo esta línea, nuestro Tribunal Constitucional en el fundamento 15 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 006-2006-PC/TC, ha señalado lo siguiente:

Uno de esos principios constitucionales que el Poder Judicial debe respetar, como todo Poder del Estado y todo órgano constitucional, es el de separación del poder, reconocido en el artículo 43° de la Constitución. Este principio no debe ser entendido en su concepción clásica, esto es, en el sentido que establece una separación tajante y sin relaciones entre los distintos poderes del Estado; por el contrario, exige que se le conciba, por un lado, como control y balance entre los poderes del Estado –checks and balances of powers– y, por otro, como coordinación y cooperación entre ellos. Esto explica el hecho de que si bien la Constitución establece que ninguna autoridad puede avocarse a causas pendientes ante el órgano jurisdiccional ni interferir en el ejercicio de sus funciones (artículo 138° inciso 2), dimana de ella también la prescripción de que el Poder Judicial no ha de turbar, ilegítimamente, el ejercicio de las atribuciones de otros poderes del Estado.

Actualmente dicha teoría no suele considerarse como en sus inicios, en donde los poderes del Estado se trataban como una especie de compartimientos estancos, en donde el Poder Judicial no podía ejercer la atribución o función establecida al Poder Legislativo (creación de leyes) o

el Poder Ejecutivo no podía resolver una controversia, función exclusiva del Poder Judicial.

La realidad es otra, pues podemos observar que el Poder Ejecutivo aplica justicia o dirime una controversia a través del Tribunal Fiscal (organismo adscrito al Poder Ejecutivo); o también que el Poder Judicial crea leyes (legislador positivo). Esto es lo que se denomina como el principio de colaboración de poderes.

Es bajo la concepción de la teoría de la separación de poderes —la cual se interpreta de forma muy cerrada— que se cuestiona que tanto el Tribunal Constitucional, los órganos judiciales o administrativos resulten siendo una especie de legislador positivo al momento de expedir precedentes vinculantes, pues se estaría invadiendo la función que ha sido designada exclusivamente al Poder Legislativo: la creación de leyes.

Sobre ello, Juan Carlos Ruiz Molleda, indica lo siguiente (citado en Paredes 2008: 33):

cuando el TC expide sentencias interpretativas, precedentes vinculantes y doctrina jurisprudencial, no busca suplantar al legislador. Lo hace en cumplimiento de sus funciones y porque su uso es necesario para cumplir con el encargo del constituyente, y lo hace al amparo del principio de colaboración de poderes. Estas facultades no significan un poder legislativo paralelo e ilegítimo,

sino que el TC, “participa y colabora” con el Congreso en la tarea legislativa – al igual que el Poder Judicial lo hace-, con los límites y requisitos que la Constitución y el Código Procesal Constitucional establecen. En consecuencia, separación de poderes no quiere decir total autonomía (entendida como autarquía) de los poderes.

En tal sentido, no debe entenderse, actualmente, a la separación de poderes como una teoría radical, en el sentido de que cada poder solo cumple su función de manera independiente ni de forma complementaria con los demás órganos del Estado, pues ello significaría que dicho poder sería absoluto, lo cual iría en contra de lo que buscaba en su momento combatir la teoría de la separación de poderes: el poder concentrado en un solo órgano.

#### **4.2. Las fuentes del derecho en el Estado Constitucional. Especial función de la jurisprudencia**

Como se sabe, la fuente formal de derecho, a decir de Rubio, “es aquel procedimiento a través del cual se produce, válidamente, normas jurídicas que adquieren el rasgo de obligatoriedad propio del Derecho y, por lo tanto, la característica de ser impuestas legítimamente a las personas mediante los instrumentos de coacción del Estado” (2006: 121).

Por su parte, Orozco ha establecido que debe entenderse por fuentes del derecho (2011:27):

Son los actos, hechos o valores con vocación normativa establecidos por un determinado sistema como elementos de los que derivan las normas jurídicas, siendo éstas, por tanto, un producto o resultado *derivado* de las fuentes. La ley (o disposición escrita), la costumbre, los principios generales del Derecho o la actuación judicial (cuando es fuente del Derecho) son, como tales, fuentes del Derecho, los elementos de los que son derivables las normas jurídicas, pero no son, propiamente, normas jurídicas, y no lo son por la sencilla razón de que la derivación de normas jurídicas es una actuación humana necesaria, que no puede llevarse a efecto, por sí misma y sobre sí misma, por la propia fuente, sino que precisa la intervención o intermediación de un operador jurídico.

Existiendo un conjunto de normas vigentes, estas requieren tener un orden formal y una unidad de sentido, los cuales se materializan a través de su jerarquía normativa, la cual se encuentra conformada de la siguiente manera:

- (i) Primera categoría: las normas constitucionales y las normas con rango constitucional (la Constitución, Leyes de reforma constitucional, Tratados de derechos humanos);
- (ii) Segunda categoría: La Leyes y las normas con rango de Ley (Leyes, Decretos Legislativo, Decretos de Urgencia, etc.);

- (iii) Tercera categoría: decretos y demás normas de contenido reglamentario;
- (iv) Cuarta categoría: las resoluciones (Resoluciones ministeriales, Resoluciones de órganos autónomos no descentralizados, etc.); y,
- (v) Quinta categoría: los fallos jurisdiccionales y las normas convencionales.

Es en este último nivel que se encuentra la jurisprudencia, la cual en el fundamento 33 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 047-2004-AI/TC, ha sido conceptualizada por el Tribunal Constitucional de la siguiente manera:

Jurisprudencia es la interpretación judicial del derecho efectuada por los más altos tribunales en relación con los asuntos que a ellos corresponde, en un determinado contexto histórico, que tiene la virtualidad de vincular al tribunal que los efectuó y a los jerárquicamente inferiores, cuando se discutan casos fáctica y jurídicamente análogos, siempre que tal interpretación sea jurídicamente correcta [...].

Hasta este punto solo se ha hecho referencia a la jurisprudencia que proviene de los tribunales —sean constitucionales o judiciales—; sin embargo, en la actualidad, la Administración Pública resuelve también

distintas situaciones de conflicto emitiendo sus resoluciones o también denominada jurisprudencia administrativa.

La jurisprudencia administrativa es aquella producida por los diferentes órganos de la Administración Pública que resuelven problemas jurídicos que caen dentro del ámbito de su competencia. Así, a decir de Rubio, la jurisprudencia administrativa “se asemeja a la jurisprudencia de los tribunales en que las dos resuelven conflictos; la diferencia entre ambas consiste en que la jurisprudencia administrativa es generada por la administración pública, en tanto que la otra lo es por el poder judicial” (2006: 172).

En ese sentido, dentro del concepto de jurisprudencia se encuentra el precedente vinculante —ya sea de los tribunales constitucionales, judiciales o administrativos—, la cual constituiría una fuente del derecho y, por ser tal, vincula al tribunal que los emitió y a los órganos jerárquicamente inferiores.

#### **4.3. Protección de la seguridad jurídica a nivel administrativo**

El principio de seguridad jurídica se encuentra reconocido implícitamente en la Constitución Política de 1993, tal como lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en los fundamentos 3 y 4 de la Sentencia recaída en el Expediente N° 0016-2002-AI/TC al señalar lo siguiente:

**El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho.**

La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad.

[...]

Así pues, como se ha dicho, **la seguridad jurídica es un principio que transita todo el ordenamiento, incluyendo, desde luego, a la Norma Fundamental que lo preside.** Su reconocimiento es implícito en nuestra Constitución [...].

Así, tal como señala Bullard, “la seguridad jurídica busca que las personas puedan prever, de antemano, cuáles serán las consecuencias de sus actos. Ello es de indiscutible ayuda al momento de tomar una decisión. La flexibilidad, en cambio, permite que el sistema jurídico se adapte a las nuevas situaciones, dando respuestas claras y rápidas” (2002: 254).

En ese sentido, el principio de seguridad jurídica no solo implica que los órganos resolutores se encuentren sujetos al orden jurídico, sino que comprende también al precedente, siendo que en caso el juez u órgano no quieran aplicarlo, deberán expresar una argumentación más específica y más elaborada que explique los motivos por los cuales considera su apartamiento. Es evidente que no podemos disfrazar la anarquía de independencia judicial o administrativa.

#### **4.3.1. Sobre la relación entre el respeto de precedentes judiciales y la seguridad jurídica tributaria**

Tal como señala, Ávila la seguridad jurídica tributaria puede ser definida de la siguiente manera (2012: 43):

una norma-principio que exige, de los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, la adopción de comportamientos que contribuyan más a la existencia, en beneficio de los contribuyentes y desde su perspectiva, de un elevado estado de confiabilidad y calculabilidad jurídica, con base en su elevada cognoscibilidad, mediante la controlabilidad jurídico-racional de las estructuras argumentativas reconstructivas de normas generales e individuales, como instrumento que garantiza el respeto de su capacidad de, sin engaño, frustración, sorpresa o arbitrariedad, plasmar digna y responsablemente su presente y realizar una planificación estratégica jurídicamente informada de su futuro.

Esto no significa que existan dos principios de seguridad jurídica, uno general y otro específico, en nuestro caso, tributario; sino que se trata de un mismo principio que se puede definir sectorialmente.

Así, entendemos que es a través del precedente vinculante —sea, constitucional, judicial o administrativo— que la seguridad jurídica tributaria logra materializarse al exigir que tanto el órgano que lo emite como los inferiores jerárquicos apliquen dicho criterio, pues lo que se busca por medio de dicho principio es que exista un elevado estado de confiabilidad

de lo que emitirá el órgano resolutor, protección que se agrava cuando se está al frente de relaciones jurídicas entre administrado (demandante) y administración (demandado).

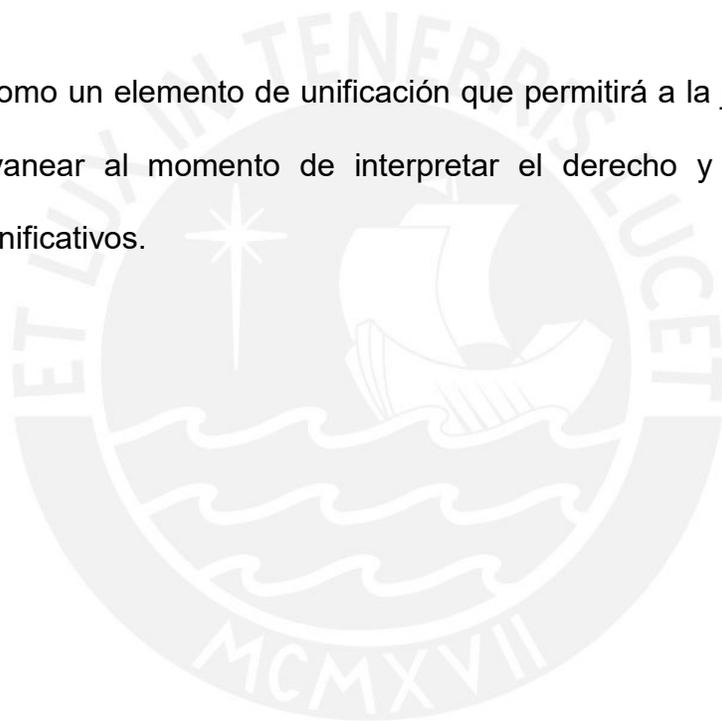
Por lo tanto, redunda positivamente a un sistema administrativo tuitivo y de protección del administrado-contribuyente que los órganos administrativos de línea resolutoria adopten decisiones con carácter de precedente. Esta seguridad jurídica traducida en la predictibilidad y tratamiento igualitario a través del precedente encuentra reflejo en principios como igualdad tributaria y seguridad jurídica administrativa.

## 5. Ventajas del sistema de precedentes

La conveniencia de seguir el precedente radica básicamente en lo siguiente:

- a) Economía en la decisión, puesto que en un sistema en donde exista la vinculatoriedad del precedente el juez que resuelva se encuentra obligado a aplicar la *ratio decidendi* contenida en el precedente.
- b) Economía en la justificación, pues ante casos iguales en donde el juez ha aceptado el criterio contenido en el precedente, no se necesitará crear una motivación para el caso que analiza, sino que puede remitirse a la motivación contenida en el precedente.

- c) Garantiza la previsibilidad del fallo que se obtendrá ante hechos sustancialmente iguales pero posteriores a los hechos enjuiciables que sirvieron de contexto para la emisión del precedente vinculante.
- d) Garantiza que el juez evite una responsabilidad ante su obligatoria aplicación, a menos que exprese motivadamente las razones por las que se separa del criterio establecido.
- e) Sirve como un elemento de unificación que permitirá a la judicatura nacional no devanear al momento de interpretar el derecho y darle significados plurisignificativos.



## **CAPÍTULO II**

### **Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11970-4-2015 a la luz del precedente vinculante emitido en la Casación N° 4392-2013 LIMA**

Este capítulo tiene por finalidad indagar si la teoría del precedente judicial dialoga o encuentra recepción a nivel administrativo mediante el respeto y aplicación de precedentes emanados por cortes de vértice.

#### **1. Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11970-4-2015**

##### **1.1. Hechos**

- a. Mediante Carta N° 120011390530-01 y Requerimiento N° 0121120000790, la Administración Tributaria inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, determinando reparos a la base imponible por diferentes gastos así como también por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, emitiéndose como consecuencia las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0045497 a 012-003-0045509 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023736 a 012-002-0023747, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

- b. De los escritos presentados por la recurrente, se puede observar que esta aceptó parcialmente —durante el procedimiento de fiscalización— los reparos del citado tributo y período, por lo que presentó una declaración jurada rectificatoria por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta del mismo período.
- c. Sin embargo, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008 por disminución indebida de ingresos con nota de crédito y ajuste por rollback<sup>12</sup>, como por modificación de coeficientes. Asimismo, reclamó los reparos al Impuesto a la Renta del 2008 por disminución de ingresos con notas de crédito no deducibles y ajuste por rollback, como las Resoluciones de Multa vinculadas.
- d. Ante esto, la Administración Tributaria declaró la nulidad de la Resolución de Determinación girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 y la Resolución de Multa vinculada a la misma; además que en relación a los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2008, por ajuste de rollback y disminución indebida de ingresos con nota de crédito, la SUNAT declaró nulo el primero y, por tanto, la nulidad de la

---

<sup>12</sup> Las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 399-4-2003, 13376-4-2009, 8974-3-2009 determinan que rollback se trata de un ajuste que no tiene la naturaleza de costo, gasto ni de descuento, sino que se trata de estimaciones variables acordadas libremente por las partes para poder determinar el precio de los concentrados. Toma solo como referencia inicial el precio internacional de los metales.

Resolución de Determinación por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2008 y dejó sin efecto el segundo, manteniendo el reparo por modificación de coeficientes contenido en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0045499 a 012-003-0045509 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023737 a 012-002-0023747.

- e. Con fecha 31 de octubre de 2014, la recurrente interpuso recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0150140011550, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0045499 a 012-003-0045509, giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a diciembre de 2008 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023737 a 012-002-0023747, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> El numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario señala que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingreso y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

- f. En ese sentido, la controversia radicaba en determinar si el reparo por la modificación de coeficientes y las Resoluciones de Multa vinculadas se encuentran conforme a ley.

### **1.1.1. Argumentos del contribuyente**

- a. El contribuyente determinó un menor coeficiente en la liquidación de sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, en comparación a lo establecido por la Administración Tributaria, debido a que consideró para su cálculo las ganancias por diferencias de cambio como parte de sus ingresos netos anuales<sup>14</sup>.
- b. Asimismo, consideró que el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta tiene como objetivo que el pago a cuenta se proyecte de forma razonable en relación al impuesto a generarse en el ejercicio, por lo que si la normativa establece que la determinación de un pago a cuenta no responde a lo que pudiera resultar el futuro tributo a pagar, no solo se verificaría una incongruencia normativa, sino también un efecto confiscatorio si los pagos

---

<sup>14</sup> Mediante escrito ampliatorio del 28 de noviembre de 2014, el contribuyente consideró que la diferencia de cambio tiene naturaleza de resultado computable para el Impuesto a la Renta por lo que debe incluirse en el denominador para el cálculo del coeficiente de los pagos a cuenta. Asimismo, cuando la norma alude a la expresión “ingreso neto”, lo que pretende es comprender a todos los ingresos o rentas gravadas con el Impuesto a la Renta en el ejercicio, así al ser la diferencia de cambio cuantificable al final del ejercicio y, contablemente, al ser reconocido como un “ingreso financiero” al final del año, éste debe integrar el coeficiente por tratarse de la base sobre la que se aplica el Impuesto a la Renta.

a cuenta exceden la proyección razonable de lo que constituiría el impuesto a pagar.

- c. En cuanto a la determinación del coeficiente aplicable, el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta contiene una norma poco clara, existiendo además duplicidad de criterio por parte de la Administración Tributaria<sup>15</sup>, por lo que en virtud de lo dispuesto en el artículo 170° del Código Tributario, corresponde que se eliminen los intereses y sanciones que se hubieren generado por no haberse excluido del denominador del coeficiente de los pagos a cuenta las ganancias por diferencia de cambio.
- d. El impuesto considerado para determinar el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta ha tenido en consideración el Impuesto a la Renta determinado como resultado de las fiscalizaciones efectuadas por los ejercicios 2006 y 2007. Sin embargo, dicho cálculo de los coeficientes de los pagos a cuenta debe ser revocado porque se sustenta en las acotaciones formuladas a través de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0032218 y 012-003-035910 correspondientes al Impuesto a la

---

<sup>15</sup> La referida dualidad de criterio por parte de la Administración se demuestra mediante Carta N° 034-2013-SUNAT/200000, en donde el PDT de las declaraciones juradas anuales del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2008 a 2011 incluía de manera automática a las ganancias por diferencias de cambio en la determinación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta. Es así que, hasta antes de la emisión del Informe N° 045-2012-SUNAT/4B0000, la Administración indujo a los contribuyentes a considerar a las ganancias por diferencia de cambio en el cálculo del coeficiente.

Renta de los ejercicios 2006 y 2007, las cuales se encuentran impugnadas, por lo que solicita la suspensión de la presente controversia en tanto no se resuelva la que gira en torno a los actos impugnados.

Además, las resoluciones de multa derivadas de los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a diciembre de 2008 deben ser dejadas sin efecto por ser accesorias.

- e. No resultan exigibles los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta observados, al amparo del artículo 34° del Código Tributario, pues conforme a lo establecido en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, la determinación de los pagos a cuenta se debe efectuar sobre el **impuesto calculado** consignado en la declaración jurada válida y eficaz al momento en el que se calcula el coeficiente que resulta aplicable.
- f. En ese mismo sentido, la Casación N° 4392-2013 LIMA, emitida con carácter de precedente vinculante, señala que los pagos a cuenta que deben cumplirse son aquellos establecidos conforme a la base y elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono, independientemente de que hubiera o no una rectificación posterior al momento que corresponda el abono; es decir, el artículo 34° del código Tributario determina la aplicación de intereses moratorios por la **falta de abono de los pagos a cuenta** pero no se refiere a aquellos montos que resultaron de una posterior

fiscalización o rectificación de la declaración jurada, pues los pagos a cuenta se efectuaron conforme a los elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono.

### **1.1.2. Argumentos de la Administración Tributaria**

- a. La Administración Tributaria señala que producto de la fiscalización realizada respecto al Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008, se determinó los siguientes reparos: (i) No haberse considerado para el cálculo de los pagos a cuenta el impuesto establecido en las Resoluciones de Determinación emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007; y, (ii) Inclusión indebida de la ganancia por diferencia de cambio como ingresos netos para efectos del cálculo de los coeficientes aplicables a la determinación de los pagos a cuenta de enero, febrero y abril a diciembre de 2008.
- b. Asimismo, la Administración Tributaria consideró que no se ha producido una duplicidad de criterio señalada por el contribuyente, por lo que al no haberse configurado el supuesto contemplado en el numeral 2 del artículo 170° del Código Tributario, resulta improcedente la inaplicación de intereses.

- c. Finalmente, en relación a las Resoluciones de Multa impugnadas, la Administración Tributaria señaló que, al haber sido giradas sobre la base de los reparos a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a diciembre de 2008, los cuales han sido mantenidos; corresponde también mantener los referidos valores.

### **1.1.3. Argumentos del Tribunal Fiscal**

- a. De los anexos de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0045499 a 012-003-0045509, giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a diciembre de 2008, se tiene que la Administración Tributaria reparó los coeficientes de cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los citados períodos, sustentándose en lo establecido en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- b. La Administración Tributaria solicitó al contribuyente que sustentara y explicara la forma cómo determinó los coeficientes aplicados para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008.
- c. Así, la recurrente presentó la documentación con la información de los conceptos e importes sobre los que calculó los coeficientes; sin embargo, esta no tomó en cuenta para el cálculo de los coeficientes del ejercicio

2008, las declaraciones jurada rectificatorias del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007 ni las Resoluciones de Determinación emitidas por las fiscalizaciones de los citados ejercicios.

- d. Además, la Administración Tributaria señaló que en observancia del Informe N° 045-2012-SUNAT para la determinación de los coeficientes a aplicar a los pagos a cuenta mensuales, es necesario excluir de los ingresos financieros, los ingresos originados por diferencia de cambio, lo que la recurrente no hizo al considerar que resulta equivocada dicha posición por carecer de base legal y ser contraria a los pronunciamientos del Tribunal Fiscal, en los que no se ha negado la condición de ingreso que pudieran tener las diferencias de cambio positivas al final del ejercicio.
- e. De lo expuesto, el Tribunal Fiscal consideró que el reparo por modificación de coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a diciembre de 2008, se originó al haberse considerado las ganancias por diferencias de cambio y un Impuesto a la Renta distinto al determinado por la Administración Tributaria en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0032218 y 012-003-0035910 (correspondientes a los ejercicios 2006 y 2007) en la determinación de los coeficientes.

A) Sobre las ganancias por diferencia de cambio

- i. Sobre este punto, el Tribunal Fiscal hace un análisis de la normativa aplicable, por lo que conforme a lo dispuesto en el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta se tiene que los contribuyentes que obtengan rentas de Tercera Categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del referido impuesto que en definitiva les corresponda pagar por el ejercicio y dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, cuotas mensuales que se determinarán fijando 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 de dicho ejercicio, siendo que los pagos a cuenta de los períodos enero y febrero, se calcularán utilizando el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.
- ii. Asimismo, el inciso b) del artículo 54° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establece que se encuentran comprendidos en el sistema de coeficientes previsto en el inciso a) del artículo 85° de la referida ley, los contribuyentes que tuvieran renta imponible en el ejercicio anterior y que el coeficiente se determina para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de marzo a diciembre, dividiendo el impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre los ingresos netos del citado

ejercicio; mientras que para los pagos a cuenta correspondientes a los meses de enero y febrero, se divide el impuesto calculado del ejercicio precedente al anterior entre los ingresos netos del citado ejercicio, redondeando en cualquiera de los casos el resultado considerando 4 decimales.

- iii. Por su parte, el artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta considera que las diferencias de cambio originadas por operaciones que fuesen objeto habitual de la actividad gravada y las que se produzcan por razones de los créditos obtenidos para financiarlas constituyen resultados computables a efectos de determinar la renta neta.
- iv. Además, los incisos a) y d) del citado artículo señalan que las operaciones en moneda extranjera se contabilizarán al tipo de cambio vigente a la fecha de la operación y que las diferencias de cambio que resulten de expresar en moneda nacional los saldos de moneda extranjera correspondientes a activos y pasivos, deberán ser incluidas en la determinación de la materia imponible del período en el cual la tasa de cambio fluctúa, considerándose como utilidad o como pérdida.
- v. En ese sentido, el Tribunal Fiscal determinó lo siguiente:

las diferencias de cambio son conceptos que se calculan o se toman en cuenta para determinar la renta neta y aquellas que resulten de las operaciones aludidas en el

inciso d), pueden originar ganancias o pérdidas que son imputadas al ejercicio en que tales operaciones se realicen, incrementando o disminuyendo la renta neta.

- vi. Además, el Tribunal Fiscal hace referencia a la Resolución N° 11116-4-2015, la cual constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispone que “las ganancias derivadas de la diferencia de cambio, deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, a que se refiere el inciso a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta”.
- vii. Por lo expuesto, el Tribunal Fiscal señaló que si bien la Administración Tributaria consideró que las ganancias por diferencia de cambio no constituyen ingresos para efectos de lo dispuesto en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y, que como consecuencia de ello, no deberían ser consideradas para la determinación del coeficiente aplicable para el cálculo de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses de enero, febrero y abril a diciembre de 2008; se debió tener en cuenta el citado criterio de observancia obligatoria en donde se señala que las ganancias derivadas de la diferencia de cambio deben ser consideradas en el divisor o denominador a efecto de calcular el coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de los meses señalados.

viii. En ese sentido, el Tribunal Fiscal revocó la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración Tributaria reliquide los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a diciembre de 2008, teniendo en cuenta lo resuelto.

B) Sobre el Impuesto a la Renta determinado en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0032218 y 012-003-0035910

i. De los anexos de las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0045499 a 012-003-45509 se aprecia que la Administración Tributaria consideró para efecto de la determinación de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a diciembre de 2008, el impuesto calculado contenido en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0032218 y 012-003-0035910, emitidas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007.

ii. Sin embargo, se debe tener en consideración que con fecha 11 de setiembre de 2012 y 11 de febrero de 2013, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0032218 y 012-003-0035910 —Resoluciones sobre las cuales se sustenta la Administración Tributaria para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del período en cuestión—, emitiéndose por ello las

Resoluciones de Intendencia N° 0150140010803 y 0150140010891, las cuales fueron apeladas el 28 de junio y 20 de setiembre de 2013.

- iii. Encontrándose aún los referidos recursos de apelación pendientes de pronunciamiento, el Tribunal Fiscal decidió revocar la resolución apelada en dicho extremo para que la Administración Tributaria esté a lo que se resuelvan en dichos procedimientos.
- iv. Respecto al argumento de la recurrente que señaló que la Administración Tributaria no puede incluir dentro de la determinación del coeficiente los montos correspondientes a los reparos impugnados por ejercicios anteriores, pues la determinación de los pagos a cuenta se debe efectuar sobre el **impuesto calculado y consignado en la declaración jurada válida y eficaz al momento en el que se calcula el coeficiente que resulta aplicable**; el Tribunal Fiscal consideró que resulta procedente el cobro de los intereses dejados de pagar por los pagos a cuenta cuando su determinación es objetada como consecuencia de reparos establecidos en una fiscalización posterior al ejercicio en el cual se calculó debido a que:
- Los pagos a cuenta al ser obligaciones tributarias (prestaciones pecuniarias) se encuentran sujetas a la facultad de la Administración Tributaria de fiscalizar su determinación y a modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada; y,

- El hecho que la modificación de la determinación de la obligación tributaria que efectúe la Administración Tributaria se produzca con posterioridad a la realización de los pagos a cuenta que resulten observados, no enerva la utilización del coeficiente correspondiente establecido con base en la determinación de la Administración Tributaria<sup>16</sup>. Por ello, el alegato mencionado resultaba sin sustento.
- v. Respecto a la solicitud de la recurrente de aplicar el criterio establecido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA como precedente vinculante<sup>17</sup>, el Tribunal Fiscal consideró que el supuesto es diferente al caso de autos, pues como consecuencia de una declaración jurada rectificatoria presentada en un ejercicio posterior al del cálculo de los pagos a cuenta, se modificó la base de cálculo.

---

<sup>16</sup> Esto también se encuentra considerado en varias resoluciones del Tribunal Fiscal, quien basándose en el criterio de la Resolución N° 1601-3-2003 señala que “las normas que regulan la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, consideran como base, el impuesto y los ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior, bajo el supuesto de que los importes declarados por dichos conceptos habían sido determinados en forma correcta, por lo que, en el caso de existir nuevos importes, sea por la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de una fiscalización, éstos serían los que la Administración debía tener en cuenta al efectuar dicha determinación”.

<sup>17</sup> En la Casación N° 4392-2013-se señala que no procede la aplicación de los intereses moratorios a que se refiere el artículo 34 del Código Tributario, pues dicha norma está referida a los **intereses originados por falta de abono oportuno de los pagos a cuenta**. Tener en cuenta que la norma no se está refiriendo a aquellos montos que resultaron de una posterior fiscalización o rectificación de la declaración jurada, pues los pagos a cuenta deben efectuarse conforme a los elementos de cálculo existentes en la oportunidad de abono.

En ese sentido, al haberse cambiado el monto de las cuotas abonadas como pagos a cuenta a uno mayor, no corresponde que se apliquen los intereses por la diferencia entre lo abonado y lo que correspondía abonar como consecuencia de la declaración jurada rectificatoria.

- vi. Dicha situación, a decir del Tribunal Fiscal, no se presenta en el caso analizado, pues la modificación de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a diciembre de 2008, son producto de la modificación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, mediante las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0032218 y 012-003-0035910, emitidas como resultado de la facultad de fiscalización de la determinación tributaria que ejerció la Administración Tributaria y no producto de la presentación de declaraciones juradas rectificatorias. Por ello, la Casación no resultaba aplicable al caso.
  
- f. Finalmente, en relación de las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023737 a 012-002-0023747, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, se tiene que como en esta instancia se ha revocado el reparo por modificación de coeficiente en el extremo referido al impuesto calculado correspondiente al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, así como lo referido a la exclusión de las ganancias por diferencia de cambio de los ingresos netos, para el cálculo de los coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero,

febrero y abril a diciembre de 2008, corresponde también que la Administración Tributaria reliquide las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023737 a 012-002-0023747.

g. De lo expuesto, el Tribunal Fiscal resolvió revocar la Resolución de Intendencia N° 0150140011550 en el extremo del reparo por:

- (i) Cambio de coeficiente respecto al impuesto calculado correspondiente al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007;
- (ii) Exclusión de las ganancias por diferencia de cambio de los ingresos netos para el cálculo de los coeficientes de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a diciembre de 2008; y,
- (iii) Debido a que las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023737 a 012-002-0023747 se encuentran vinculadas al reparo, debían seguir la suerte del mismo; es decir, deben ser reliquidadas.

## **2. Análisis de la Casación N° 4392-2013 LIMA**

### **2.1. Hechos**

#### **2.1.1. Sede Administrativa**

- a. La Empresa de Generación Eléctrica de Arequipa Sociedad Anónima-EGASA (en adelante, EGASA) interpone una apelación de puro derecho ante el Tribunal Fiscal contra las Órdenes de Pago N° 051-01-0001653 a 051-01-0001662 y 051-01-0001669, emitidas por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-SUNAT, por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo y mayo a diciembre de 2002 y enero y febrero de 2003.
- b. Dicho adeudo de intereses se debió a la presentación por parte de EGASA de una Declaración Jurada Rectificatoria respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la cual fue posterior al vencimiento de la Declaración Jurada Anual.
- c. Debido a que la recurrente no discutió los hechos, la controversia se circunscribió en determinar si la variación del coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta debido a la aplicación de la presentación de una Declaración Jurada Rectificatoria, resulta de aplicación a los pagos a cuenta que hubieran vencido con anterioridad a la fecha en que dicha declaración fue presentada.

- d. Así, el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 04845-5-2004 declaró infundado el recurso de apelación, pues consideró que la modificación de coeficientes producto de la Declaración Jurada del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, presentada por EGASA el 10 de setiembre de 2003, implica el ajuste de los pagos a cuenta vencidos con anterioridad a su presentación, por lo que corresponde exigir el pago de los intereses moratorios generados por la omisión incurrida.
- e. Dicha Resolución fue impugnada ante el Poder Judicial mediante el procedimiento contencioso administrativo.

#### **2.1.2. Sede Judicial**

- a. La sentencia de vista contenida en la Resolución de fecha 21 de noviembre de 2012 y emitida por la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República tenía como controversia determinar si la variación del coeficiente por efecto de la rectificatoria de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001 presentada en el 2003, es decir, con posterioridad al vencimiento de la Declaración Anual, da lugar a la aplicación de intereses a los pagos a cuenta del 2002 por la diferencia resultante de la aplicación de un nuevo coeficiente.

b. Los principales argumentos de EGASA radican en:

- (i) El interés moratorio tiene por finalidad indemnizar la mora en el pago de una obligación efectuada fuera de plazo, requiriendo de una obligación exigible y que el retardo genere sanción; por ello, en el presente caso, los pagos a cuenta se realizaron sobre la base del monto liquidado en la Declaración Jurada previa de acuerdo con el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, cumpliendo con la condición en forma pertinente, oportuna y sin observaciones;
- (ii) Que la determinación posterior a la cancelación total de los pagos a cuenta y de liquidado el total del tributo del período del pago anticipado, dé una diferencia en el monto de la Declaración Jurada del ejercicio 2001, no compromete la validez de los pagos efectuados, siendo la diferencia exigible recién después de su determinación y genera mora luego del requerimiento para el pago;
- (iii) El artículo 34° del Código Tributario determina la aplicación de un interés moratorio por el no pago de los pagos a cuenta, por lo que la rectificación de la Declaración Jurada del 2001 no es elemento considerado en la norma y que la obligación para el pago anticipado que constituye el monto del tributo declarado en el período anterior, no

puede confundirse con la determinación de la obligación principal, pues la primera es temporal y la última definitiva.

(iv) Como sobre las normas tributarias no se puede realizar una interpretación extensiva sino restrictiva, tenemos que cuando el artículo 34° del Código Tributario establece la aplicación de un interés moratorio por el “no pago” de los anticipos o pagos a cuenta, se refiere a aquellos que están determinados de conformidad con lo dispuesto en el literal a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta; por ello, no es posible hacer extensiva la sanción para los montos diferenciales.

c. En ese sentido, de la Sentencia impugnada se puede apreciar que se ha aplicado e interpretado que cuando el artículo 34° del Código Tributario hace referencia a la aplicación de un interés moratorio por el no abono de los pagos a cuenta, se refiere a aquellos pagos a cuenta exigibles y determinados conforme a lo dispuesto en el literal a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta; y no así a los montos que resultaron en razón de posterior rectificación de la Declaración Jurada, la cual no es un elemento considerado en la norma.

d. Es por ello, que la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República revocó la sentencia apelada de fecha 4 de octubre de 2010, declarando la nulidad de:

- (i) Resolución del Tribunal Fiscal N° 04845-5-2004; y,
- (ii) Órdenes de Pago N° 051-01-0001653 al 051-01-0001662 y 051-01-0001669;

En los seguidos por EGASA contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante, SUNAT) y el Ministerio de Economía y Finanzas en representación del Tribunal Fiscal (en adelante, MEF) sobre Impugnación de Resolución Administrativa.

- e. Ante esto, el MEF y la SUNAT interponen recurso de casación, mediante escritos de fecha 24 y 25 de enero de 2013, respectivamente; solicitando que se revoque la sentencia de vista.
- f. Con fecha 29 de agosto de 2013, se declaró procedente el recurso de casación interpuesto por el MEF y SUNAT, por las infracciones normativas consistentes en la interpretación errónea del artículo 34° del Código Tributario y del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.
- g. El principal argumento del MEF reside en que las normas resultan aplicables al supuesto de hecho del administrado que omitió realizar los anticipos y pagos a cuenta en su totalidad, como en el caso de autos que por error en el coeficiente de cálculo de los pagos a cuenta se realizó un

pago menor al que correspondía. Dichos pagos además de ser anticipos, son obligaciones tributarias y se encuentran afectos al pago de intereses.

- h. Por su parte, el argumento de la SUNAT sostiene que el asunto no se trata de una aplicación retroactiva sino de la imputación de intereses por la rectificación o reajuste de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría omitidos. Al ser el contribuyente quien omitió la información requerida, es quien debe asumir la carga por los intereses moratorios.
- i. El Dictamen Fiscal Supremo N° 511-2014-MP-FN-FSTCA fue de opinión que se declare fundados los recursos de casación y, en consecuencia, se case la sentencia de vista que declaró infundada la demanda.
- j. Debido a que la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República determinó que la Sentencia de vista aplicó las normas del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 34° del Código Tributario, correspondía verificar si la interpretación resultaba ser la correcta o no.

### **2.1.3. Análisis de la Casación**

#### **A) Sobre la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario**

- a. La Sala considera que, en nuestro ordenamiento jurídico, el legislador no ha limitado ni ha acogido alguna teoría, método, técnica, argumento interpretativo para las disposiciones tributarias; pudiendo utilizarse los diversos métodos de interpretación admitidos por el Derecho. Sin embargo, la elección del Juez del método interpretativo dependerá de la disposición tributaria a interpretar.
- b. Así, se aprecia que la Norma VIII del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía ni de la interpretación extensiva ni la restrictiva sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición prevista en su segundo párrafo (“en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”.); resultando para ello muy importante la selección del método adecuado al tipo de disposición tributaria.
- c. En ese sentido, resulta erróneo lo señalado en la Sentencia de vista al considerar que en las interpretaciones de disposiciones tributarias no se debe aplicar las interpretaciones extensivas sino restrictivas, pues, conforme a lo anteriormente señalado, se deberá analizar disposición por

disposición, distinguiéndose entre aquellos casos que admiten o no dichas formas de interpretación.

- d. Asimismo, teniendo en consideración que en la interpretación extensiva se amplía el sentido de una disposición para ser aplicado a un caso no regulado en ella; y en la interpretación restrictiva se reduce el campo de aplicación de una norma, restringiendo el significado de una disposición, excluyendo así de su aplicación algunos supuestos de hecho; la Sala consideró que no resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos ni para las normas que establecen obligaciones como es el caso de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta previsto en el literal a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta así como también para los casos de aplicación de intereses previstos en el artículo 34° del Código Tributario, pues en uno y en otro dichas interpretaciones podrían ampliar o reducir los supuestos de las disposiciones citadas y contravenir la Norma VIII que prohíbe extender las disposiciones a supuestos y personas no contemplados en ella o excluirlas pese a estar comprendidas en dichas disposiciones.
- e. Por lo expuesto, la Sala consideró adecuado utilizar con predominio el método de interpretación literal para establecer el sentido normativo del literal a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34° del Código Tributario, al constituir disposiciones legales que establecen el

nacimiento de obligaciones cuando se realicen supuestos de hecho configurados en los artículos.

B) Interpretación del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y artículo 34° del Código Tributario

- a. Ahora bien, teniendo en cuenta lo anteriormente citado, la Sala procede a realizar una interpretación del literal a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual señala lo siguiente:

Artículo 85.- 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.

En base a los resultados que arroje el balance del primer semestre del ejercicio gravable, los contribuyentes podrán modificar el coeficiente a que se refiere el primer párrafo de este inciso. Dicho coeficiente será de aplicación para la determinación de los futuros pagos a cuenta [...].

- b. De la disposición transcrita se puede indicar que literalmente se establece y regula la obligación de los contribuyentes que obtengan rentas de Tercera Categoría de abonar montos dinerarios con carácter de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva le corresponda.
- c. Así también, de dicha disposición se pueden identificar dos normas vinculadas a la infracción normativa denunciada, las cuales son:
  - (i) La norma que establece que cuando los contribuyentes obtengan rentas de Tercera Categoría estarán obligados a abonar cuotas mensuales con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que corresponda, en definitiva, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario.
  - (ii) La norma que regula que la cuota mensual se fijará 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.

Así, se tiene que la primera norma crea para el contribuyente la obligación de abonar con carácter de pago a cuenta de un **impuesto aún no determinado, el cual se establecerá en definitiva en un futuro**. Dichos abonos deben ser mensuales y se calculan utilizando el coeficiente y procedimiento previsto en la norma.

Además, para fijar la cuota se utiliza como referentes los ingresos netos obtenidos en el mes y un coeficiente de cálculo obtenido de dividir el monto del impuesto calculado del ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio.

- d. Ahora bien, la Sala al considerar que las normas de la Ley del Impuesto a la Renta son de naturaleza tributaria, las cuales se interpretan de acuerdo a lo establecido en las normas de la Constitución Política y con los principios incluidos en el Título Preliminar del Código Tributario, como el principio de reserva de ley<sup>18</sup>; se tiene que al remitirse a lo regulado en el referido artículo, corresponde hacer algunas precisiones a los siguientes conceptos: (i) la hipótesis de incidencia tributaria, el hecho imponible, la obligación tributaria y el tributo; y, (ii) la naturaleza de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

---

<sup>18</sup> El principio de reserva de ley establece que sólo por ley o decreto legislativo (cuando hubiere delegación), se crea, modifica y suprime tributos, se señala el hecho generador de la obligación tributaria, la base para el cálculo y la alícuota, el acreedor tributario, el deudor tributario, los agentes de retención y de percepción.

- (i) Respecto a la hipótesis de incidencia tributaria, la Sala indica que se trata de “la formulación hipotética, previa y genérica, contenida en la ley de un hecho”; y que el hecho imponible “es un hecho concreto, localizado en tiempo y espacio, sucedido efectivamente en el universo fenoménico que —por corresponder rigurosamente a la descripción previa, hipotéticamente formulada por la hipótesis de incidencia tributaria— da nacimiento a la obligación tributaria”.

En relación a la obligación tributaria, la norma contenida en el artículo 1° del Código Tributario señala que 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; de igual forma, en la doctrina se tiene que la obligación tributaria es:

una relación jurídica obligatoria *ex lege* que se entabla entre acreedor y deudor tributario y cuyo objeto es la prestación pecuniaria a la que denominamos tributo, y que la configuración del hecho (aspecto material), su conexión con alguien (aspecto personal), su localización (aspecto espacial) y su consumación en un momento fáctico determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinan inexorablemente el efecto jurídico deseado por la ley, creación de una obligación concreta, a cargo de determinada persona, en un preciso momento (Ataliba 1987: 79).

En lo que respecta al tributo, el Código Tributario no contiene una definición; sin embargo, a nivel doctrinario tenemos que se define “como una obligación de dar una suma de dinero establecida por Ley, conforme al principio de capacidad, en favor de un ente público para sostener sus gastos” (Ferreiro 2006: 323-324).

En ese sentido, tenemos que los elementos configuradores del tributo son: que sea una obligación establecida por ley de dar (por lo general en dinero), derivada de una relación jurídica tributaria entre acreedor (sujeto de derecho público) y deudor (sujeto pasivo señalado por ley), que atiende a la capacidad contributiva del deudor y cuyo cumplimiento sea exigible coactivamente por el acreedor.

- (ii) Sobre la naturaleza de los abonos con carácter de pago a cuenta, la Sala inicia analizando los aspectos de la hipótesis de incidencia tributaria del Impuesto a la Renta a las empresas. Así, se tiene que el aspecto material está dado por la generación de la renta, el aspecto personal está configurado por personas jurídicas calificadas como sujeto del impuesto, aspecto espacial está fijado por el criterio de fuente mundial para los sujetos domiciliados y el aspecto temporal está establecido entre el uno de enero y el treinta y uno de diciembre de cada ejercicio.

Sin embargo, los pagos a cuenta tienen una propia hipótesis de incidencia establecida en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual está constituida por la realización de actividad generadora de ingresos netos (sujetos al Impuesto a la Renta de Tercera Categoría) producidas en un mes y que se abonan “con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta”; de ello se extrae de manera incuestionable que los pagos a cuenta son prestaciones mensuales que por mandato de la ley se deben cumplir; no obstante, el hecho de que se trate de una prestación dineraria y que sea de configuración legal, no determina de manera indiscutible que se refiera a un tributo.

Un elemento trascendental para poder establecer la naturaleza de los pagos a cuenta es la restitución del monto recaudado, lo cual se encuentra regulado en el segundo párrafo del artículo 87° de la Ley del Impuesto a la Renta, la cual forma parte de la configuración de los empréstitos forzosos, siendo ajena a los elementos estructurales del tributo; por lo tanto, considerando que la restitución del monto recaudado se encuentra presente en el caso de los pagos a cuenta, se tiene que en el Sistema Tributario Peruano, los pagos a cuenta no son tributos.

En ese mismo sentido, Luque y Padrón indican en lo que atañe a los pagos a cuenta “[...] es asimilable al empréstito forzoso, porque, al igual que éste, es un vínculo personal, pecuniario, nacido de la voluntad unilateral del Estado, a través de un mandato legal y exigible coactivamente, con la obligación de devolver en un plazo determinado [...]” (citado en Bravo 2013:316).

Por lo expuesto, la Sala consideró que resultó errado lo sostenido por el Procurador Adjunto a cargo de los asuntos judiciales del MEF, pues los pagos a cuenta constituyen abonos establecidos por ley que se deben realizar en forma anticipada al hecho generador y con “carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta”.

- e. Por su parte, el artículo 34° del Código Tributario tenía como disposición legal vigente a la fecha en que ocurrieron los hechos, lo siguiente:

Artículo 34.- Cálculo de intereses en los anticipos y pagos a cuenta

El interés diario correspondiente a los anticipos y pagos a cuenta no pagados oportunamente, se aplicará hasta el vencimiento o determinación de la obligación principal sin aplicar la acumulación al 31 de diciembre a que se refiere el inciso b) del artículo anterior.

A partir de ese momento, los intereses devengados constituirán la nueva base para el cálculo del interés diario y su correspondiente acumulación conforme a lo establecido en el referido artículo.

- f. Es decir, la norma sanciona la conducta de no pagar oportunamente, por lo que el concepto de intereses a que se refiere es el previsto en el artículo 33° del Código Tributario, que está referido a los intereses moratorios.

De ello, se desprende que sí están afectos a la aplicación de intereses moratorios los abonos mensuales, pues si bien no tienen naturaleza de tributo sí son obligaciones de abono al que la ley le ha atribuido el carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Además, el artículo 34° del Código Tributario, vinculado al caso, establece que los abonos con carácter de pagos a cuenta, a cargo de los contribuyentes que perciben rentas de Tercera Categoría, generan intereses moratorios cuando no son abonados oportunamente en los plazos previstos en la ley.

- g. Ahora bien, habiéndose identificado las normas tributarias aplicables al caso, lo que correspondía a la Sala era analizar si la interpretación acogida por la instancia de mérito fue la correcta.
- h. Como se recuerda de los hechos del caso, el contribuyente cumplió con el abono oportuno de los pagos a cuenta del ejercicio gravable 2002; sin embargo, en el 2003 realizó una Declaración Rectificatoria del ejercicio gravable 2001.

- i. Tanto la SUNAT como el MEF (en representación del Tribunal Fiscal) consideraron que dicha rectificatoria al variar la base de cálculo originó que el monto de las cuotas abonadas con carácter de pago a cuenta también se modifique a uno mayor y, en consecuencia, se apliquen intereses moratorios por diferencia entre lo abonado y lo que correspondía abonar con la rectificación. Por su parte, la Sentencia de vista en relación a la Declaración Rectificatoria señaló que no correspondía la aplicación de intereses al caso concreto.

C) Sobre la rectificación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta y su efecto en los pagos a cuenta

- a. La Sala señaló que se debe entender por declaración tributaria a la manifestación de hechos comunicados a la Administración Tributaria, la cual podrá constituir la base para la determinación de la obligación tributaria.
- b. Por su parte, la declaración rectificatoria es la que busca rectificar la anteriormente señalada, esto es, rectifica la declaración que podrá constituir la base imponible, siendo que ésta se presenta vencido el plazo para efectuar la declaración tributaria, pero dentro del plazo de prescripción.

- c. La rectificación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta tiene como objeto la obligación tributaria y no la obligación de pago; sin embargo, en el caso específico de los abonos con carácter de pagos a cuenta, la ley ha establecido el “ejercicio gravable anterior” como un elemento para el coeficiente de cálculo de la cuota mensual, estando indeliblemente vinculado a la cuota la declaración o rectificatoria del ejercicio anterior existente al momento del cálculo y pago.
- d. Conforme al artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34° del Código Tributario se sanciona 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° de la Ley del Impuesto a la Renta- no se realicen oportunamente –esto es mensualmente y en los plazos legales-, lo cual significa que **los pagos que deben cumplirse son aquellos 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 de 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.**

- e. En ese sentido, la Sala concluye que no se estableció las infracciones denunciadas, en tanto la interpretación acogida por la Sentencia de vista resultó coherente con la señalada por la Sala, teniendo en consideración que en el caso concreto no era de aplicación los intereses moratorios por la rectificación posterior (realizada en setiembre de 2003) del ejercicio gravable 2001 que sirvió para establecer el coeficiente de cálculo de las cuotas del 2002, pues al momento del abono de dichos pagos se utilizó como referencia la declaración existente del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior, constituyendo y produciendo efectos a los pagos a cuenta por el ejercicio 2002 que correspondían con la referida base de cálculo; por lo que habiendo cumplido con los dos supuestos normativos de las disposiciones legales: (i) cálculo de la cuota conforme al procedimiento legal; y, (ii) el pago oportuno, no son de aplicación los intereses moratorios.

D) Precedente vinculante

- a. La Sala estableció también las siguientes reglas con carácter de precedentes vinculantes:
- (i) 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 acotada, resultando para ello muy importante que el Juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar.

- (ii) 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 previsto en el numeral a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previsto en el artículo 34° del del Código Tributario.

Por lo expuesto, la Sala declaró infundados los recursos de casación interpuestos por el MEF y la SUNAT y, en consecuencia, no casaron la sentencia de vista contenida en la resolución de fecha 21 de noviembre de 2012, en los seguidos por EGASA contra la SUNAT y el MEF, sobre impugnación de Resolución Administrativa.

**3. Comparación de los hechos recaídos en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11970-4-2015 y la Casación N° 4392-2013 LIMA para establecer si se trataban de hechos iguales**

Antes de iniciar la comparación entre los hechos recaídos de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11970-4-2015 y la Casación N° 4392-2013 LIMA, creemos importante explicar cuál es el tratamiento del sistema de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta.

Como sabemos, el Impuesto a la Renta es un tributo de periodicidad anual, en donde su determinación, declaración y pago se realiza en una **sola oportunidad**. Es debido a ello que el Estado no puede esperar la sola oportunidad que existe para que el contribuyente pague el impuesto determinado, por lo que implementó el sistema de pagos a cuenta, en donde el contribuyente se encuentra obligado a efectuar pagos parciales —también denominados anticipos— durante todo el ejercicio a cuenta del impuesto que se determinará al final del período. Dicha obligación se encuentra contemplada en el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, el cual establece como obligación el efectuar pagos a cuenta del mencionado impuesto a los sujetos generadores de renta de Tercera Categoría.

En ese sentido, para poder realizar pagos a cuenta, la norma establece que se deberá elegir entre el mayor monto resultante de comparar las cuotas mensuales determinadas, según lo siguiente:

- a) Cuota resultante de aplicar a los ingresos netos obtenidos del mes, el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. Dicho resultado, denominado coeficiente, se redondeará considerando cuatro (4) decimales.

<b>Impuesto calculado</b>	=	<b>COEFICIENTE</b>
<b>Ingresos netos</b>		
En donde:		
<b>Impuesto calculado</b>	Impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior.	
<b>Ingresos netos</b>	Total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza. Se excluye de dicho concepto al saldo de la cuenta "Resultado por Exposición a la Inflación" - REI. Para su cálculo se sumarán los 12 ingresos netos mensuales.	
<b>Coeficiente</b>	Resultado de dividir el impuesto calculado y los ingresos netos, ambos del mismo período. Dicho resultado podrá contener cuatro (4) decimales.	

Se debe tener en cuenta que dicho método es aplicable obligatoriamente para los pagos a cuenta de los meses de marzo a diciembre pues, para los meses de enero y febrero se considera el Impuesto calculado entre los Ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior.

Esta forma de cálculo era denominada, hasta agosto de 2012, el sistema del coeficiente.

- b) Cuota resultante de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes<sup>19</sup>, el 1.5%.<sup>20</sup> Esta forma de cálculo era denominada anteriormente —hasta agosto 2012— el sistema del porcentaje.

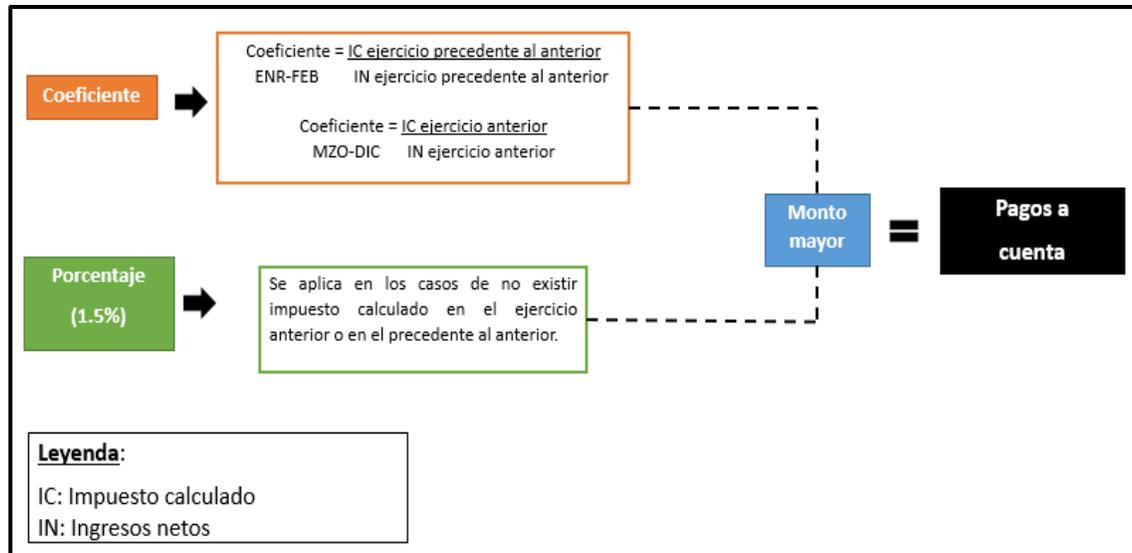
En resumen, podríamos considerar que los pagos a cuenta consisten en anticipos que no tienen como objeto el pago del tributo —Impuesto a la Renta— sino que pretenden adelantar el pago del referido impuesto, cuyo hecho imponible se da al final del ejercicio, es decir, al 31 de diciembre de cada año.

Para ello, el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta considera que se pagará el monto mayor resultante de comparar las cuotas mensuales determinadas, según lo siguiente:

---

<sup>19</sup> Se considera Ingresos Netos al total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar, que corresponda a la costumbre de la plaza.

<sup>20</sup> Conforme a lo dispuesto en el inciso b) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.



Habiendo detallado el tratamiento de los pagos a cuenta, pasaremos a identificar los hechos relevantes tanto de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11970-4-2015 como de la Casación N° 4392-2013 LIMA.

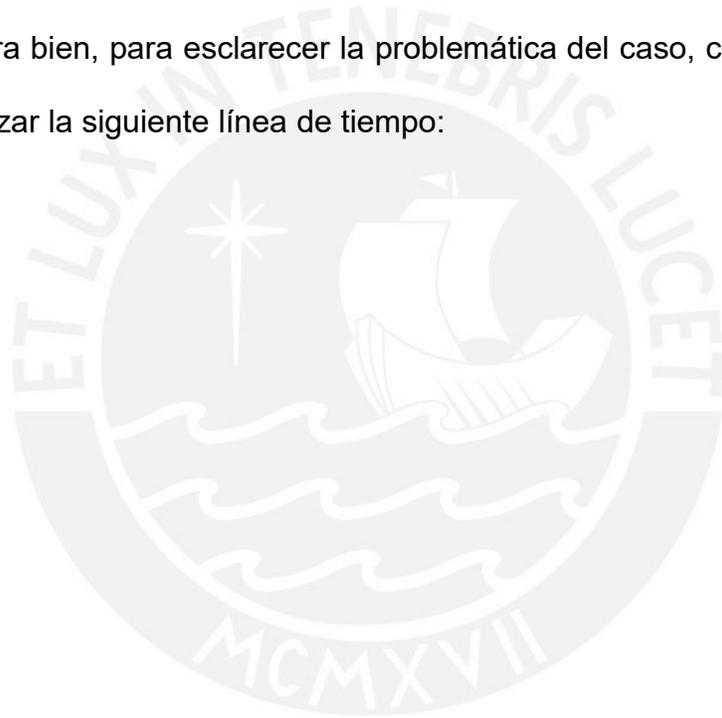
### 3.1. Hechos relevantes de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11970-4-2015

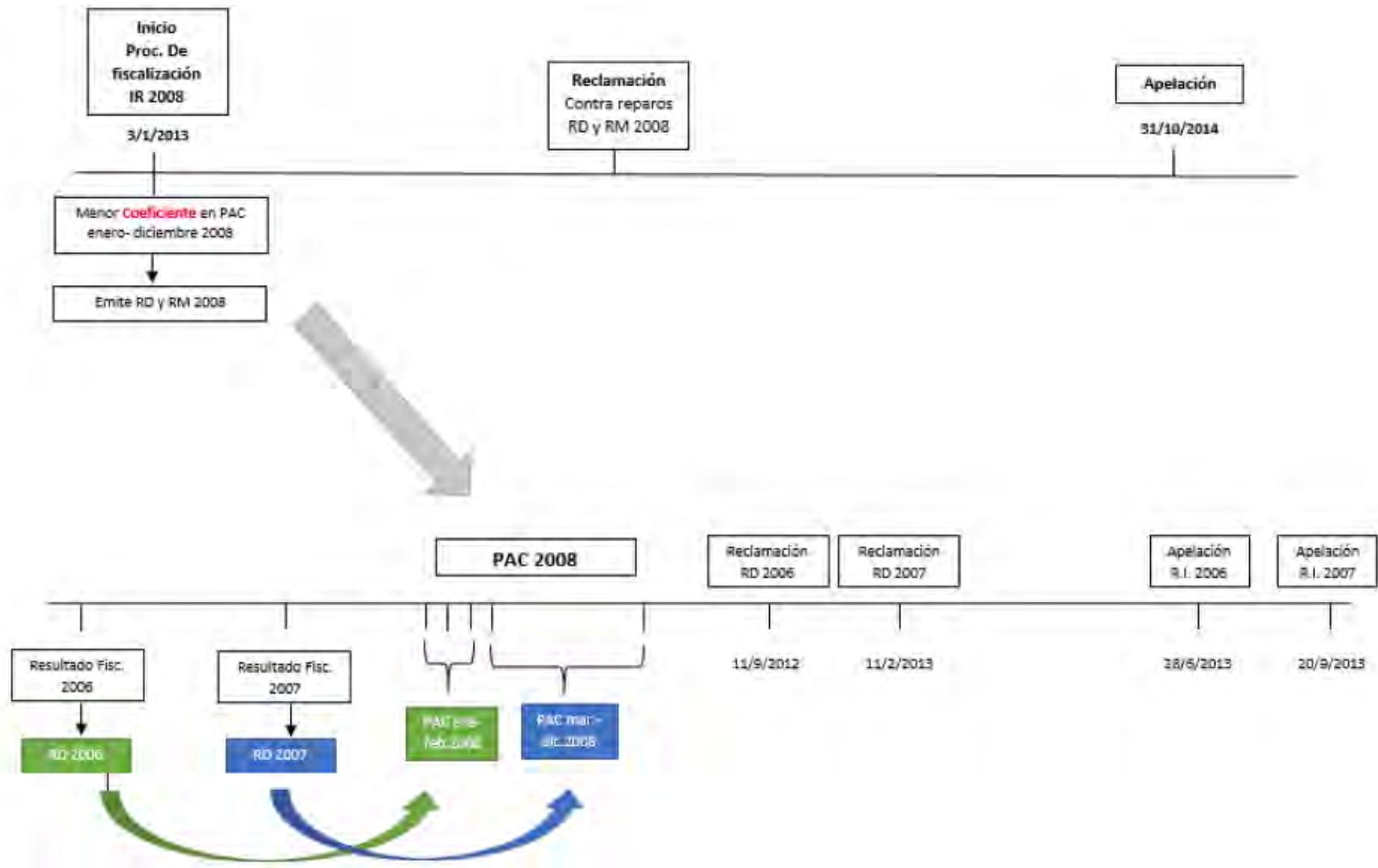
- a. Mediante Carta N° 120011390530-01 y Requerimiento N° 0121120000790, notificados el 3 de enero de 2013, se inició el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, debido a que la Administración Tributaria determinó un menor coeficiente en la liquidación del recurrente por sus pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008. Como resultado se emiten las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0045497 a 012-003-0045509 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023736 a 012-002-0023747 (en adelante, RD y RM 2008).

- b. Sobre la determinación de los pagos a cuenta del ejercicio 2008, hay que tener presente que el impuesto considerado para determinar el coeficiente aplicable a dichos pagos a cuenta ha tenido en consideración el Impuesto a la Renta determinado como resultado de las fiscalizaciones efectuadas por los ejercicios 2006 y 2007, contenido en las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0032218 y 012-003-0035910 (en adelante, RD 2006 y RD 2007).
- c. Sin embargo, con fecha 11 de setiembre de 2012 y 11 de febrero de 2013 la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las RD 2006 y RD 2007 —sobre las cuales se sustenta la Administración Tributaria para la determinación de los pagos a cuenta— emitiéndose por ello las Resoluciones de Intendencia N° 0150140010803 y 0150140010891, las cuales fueron apeladas el 28 de junio y 20 de setiembre de 2013. Dichos recursos se encuentran pendiente de pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal.
- d. Así, la recurrente presentó recurso de reclamación contra los reparos de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2008.
- e. La Administración Tributaria declaró la nulidad de la Resolución de Determinación por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo de 2008.

- f. El 31 de octubre de 2014 se presentó recurso de apelación contra la Resolución de Intendencia N° 0150140011550 en el extremo que declaró infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0045499 a 012-003-0045509, giradas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y abril a diciembre de 2008 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0023737 a 012-002-0023747.

Ahora bien, para esclarecer la problemática del caso, creemos importante realizar la siguiente línea de tiempo:



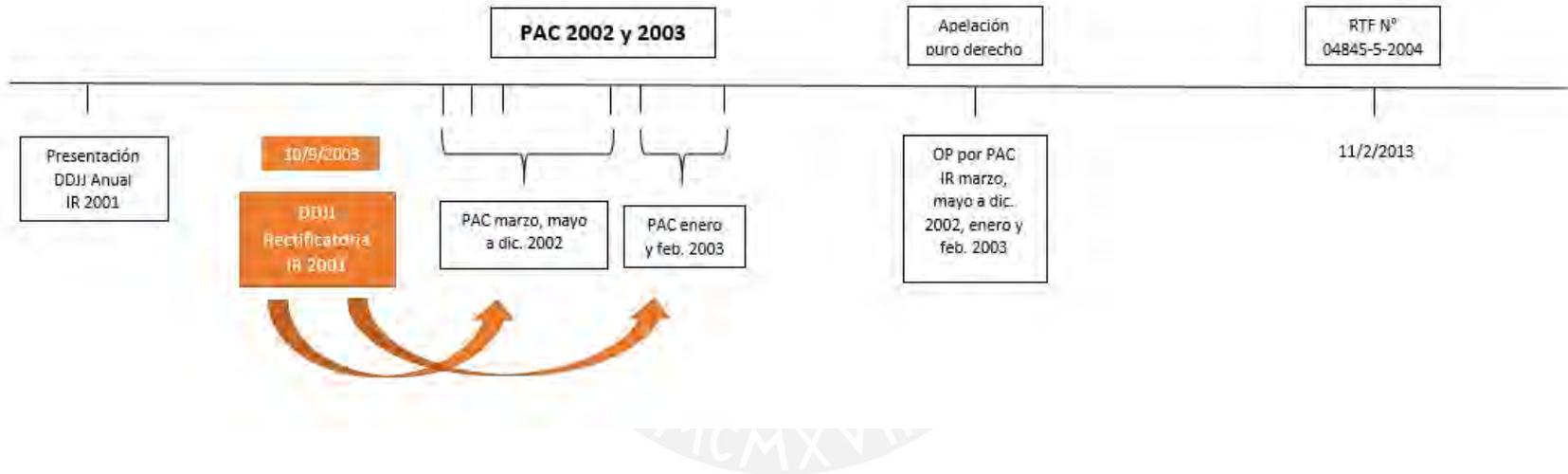


### 3.2. Hechos relevantes de la Casación N° 4392-2013 LIMA

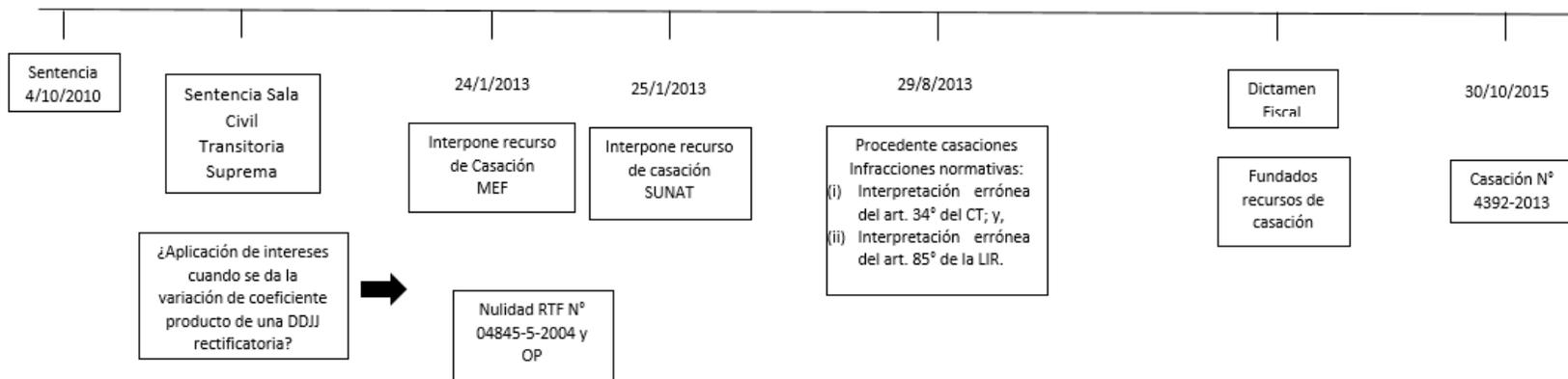
- a. EGASA interpone una apelación de puro derecho ante el Tribunal Fiscal contra las Órdenes de Pago N° 051-01-0001653 a 051-01-0001662 y 051-01-0001669, emitidas por la Intendencia Regional Arequipa de la SUNAT, por concepto de pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo y mayo a diciembre de 2002 y enero y febrero de 2003.
- b. Dicho adeudo de intereses se debió a la presentación por parte de EGASA de una Declaración Jurada Rectificatoria respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, la cual fue posterior al vencimiento de la Declaración Jurada Anual (10 de setiembre de 2003).
- c. Debido a que no se discutió los hechos, la controversia radicó en determinar si la variación del coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta por la presentación de una Declaración Jurada Rectificatoria —presentada en el 2003, con posterioridad al vencimiento de la Declaración Anual—, resulta de aplicación a los pagos a cuenta que hubieran vencido con anterioridad a la fecha en que dicha declaración fue presentada.

Ahora bien, para esclarecer la problemática del caso, creemos importante realizar la siguiente línea de tiempo:

**SEDE ADMINISTRATIVA**



**SEDE JUDICIAL**



Así, habiendo detallado los hechos más relevantes, consideramos importante señalar la identidad de los casos analizados:

- i) Ambos casos, para efectos del cálculo del coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a cuenta, se realizaron tomando en consideración la determinación del Impuesto a la Renta anual válida al momento en que correspondía efectuar las declaraciones correspondientes.
- ii) En ambos casos, la determinación, declaración y cancelación de los pagos a cuenta se realizaron dentro de los plazos legalmente establecidos.
- iii) En ambos casos, producto de reliquidaciones posteriores —no creemos importante diferenciarlos si la modificación del coeficiente se realizó por fiscalización o rectificatoria— se modificaron los pagos a cuenta declarados oportunamente por el deudor tributario.

En ese sentido, al existir identidad de los casos materia de análisis, creemos que el criterio establecido como precedente vinculante y la línea argumentativa que sigue la Sala es plenamente vinculante a la resolución del Tribunal Fiscal.

**4. Establecer si las razones del Tribunal Fiscal fueron suficientes para apartarse del criterio y, por ende, no vulneró el debido procedimiento administrativo**

La Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia emitió la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, publicada en el Diario Oficial “El Peruano” el 30 de octubre de 2015, en la cual se estableció que cuando se **modifican**<sup>21</sup> los datos que conforman el coeficiente aplicable para calcular el pago a cuenta de **modo posterior al plazo de abono del pago a cuenta**, así como del que corresponde a la determinación del impuesto definitivo, **tal modificación no tendrá efectos sobre los pagos a cuenta ya calculados y efectuados oportunamente, ni generará intereses moratorios y/o sanciones.**

Con posterioridad a este precedente judicial, el Tribunal Fiscal emitió diferentes resoluciones que confirmaban una posición totalmente contraria a la sostenida por la Corte Suprema, entre ellas la Resolución N° 11970-4-2015, la cual es materia de análisis de la presente tesis. Incluso, en la Resolución N° 00508-8-2017, el Tribunal Fiscal sostuvo lo siguiente:

la sentencia de casación en mención [referida a la Casación N° 4392-2013-LIMA] tampoco resulta aplicable al caso de autos, toda vez que esta no tiene carácter vinculante para este Tribunal, al no ser dependiente del Poder judicial, sin perjuicio de que en casos concretos

---

<sup>21</sup> Téngase en cuenta que la Sala no diferencia si la modificación de los datos que servirán de base para el cálculo del coeficiente, se haya generado producto de una rectificatoria o fiscalización posterior.

se debe dar cumplimiento a lo dispuesto por dicho poder del Estado según lo señalado por el artículo 4° de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

La Resolución N° 11970-4-2015 señala, en relación a no aplicar el criterio de la Casación en mención, lo siguiente:

Que asimismo la recurrente solicita la aplicación al caso de autos del criterio establecido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013-Lima como precedente vinculante, que señala que no procede la aplicación de intereses moratorios a que se refiere el artículo 34° del Código Tributario, pues dicha norma está referida a los intereses originados por la falta de abono **oportuno** de los pagos a cuenta determinados de conformidad con el artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, mas no se refiere a aquellos montos que resultaron de una posterior fiscalización o rectificación de la declaración jurada, pues los pagos a cuenta deben de efectuarse conforme a los elementos de cálculo existentes en la oportunidad del abono.

Que de la revisión de la referida sentencia de casación, (...), se advierte que está referida al supuesto en el cual, como consecuencia de una declaración jurada rectificatoria presentada en un ejercicio posterior al del cálculo de los pagos a cuenta respecto del ejercicio precedente, se modifique la base de cálculo, señalando que en dicho caso al variar el monto de las cuotas abonadas con carácter de pago a cuenta a uno mayor, no corresponde que se apliquen intereses por la diferencia entre lo abonado y lo que correspondía abonar como consecuencia de la declaración jurada rectificatoria, situación que no se presenta en el caso de autos, toda vez que la modificación de los coeficientes aplicables a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero, y abril a diciembre de 2008, se da como consecuencia de la modificación del Impuesto a la Renta de los ejercicios 2006 y 2007, mediante las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0032218 y 012-003-0035910, emitidas en virtud de la facultad de fiscalización de la

determinación tributaria que ejerció la Administración, de acuerdo con lo señalado en el artículo 61° del Código Tributario, situaciones distintas a las analizadas, por lo que dicha sentencia no resulta aplicable al caso de autos.

Conforme a lo señalado, corresponde analizar si resulta suficiente lo argumentado por el Tribunal Fiscal para no vincularse al criterio seguido por la Corte Suprema en la Casación mencionada.

A nuestro entender, no resulta suficiente la argumentación dada por el Tribunal Fiscal pues, simplemente se basa en dejar de lado el criterio de la Corte Suprema por el tema de que la modificación del coeficiente se da como consecuencia de la modificación del Impuesto a la Renta de los ejercicios que se toman en cuenta para el cálculo del ejercicio siguiente, las cuales fueron emitidas en virtud de la facultad de fiscalización que tiene la Administración Tributaria y no a través de una declaración rectificatoria<sup>22</sup>, lo cual no constituiría una similitud del caso a resolver y lo dispuesto en la Casación para la aplicación del criterio. Nos explicamos:

Tenemos que los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta se calculan de la siguiente manera:

---

<sup>22</sup> Tener en cuenta que ambas modificaciones, ya sea por la declaración rectificatoria o en virtud de la facultad de fiscalización de la Administración que modifica el Impuesto a la Renta de los ejercicios anteriores, se producen después del abono oportuno de los pagos a cuenta que correspondía cancelar.

- (1) Para los meses de enero y febrero: se toma en cuenta el Impuesto a la Renta y el ingreso neto obtenidos en el ejercicio precedente al anterior. Es decir, si queremos hallar el pago a cuenta de los meses de enero y febrero de 2010, necesitamos el Impuesto a la Renta y el ingreso neto del ejercicio precedente al anterior, los cuales serían los datos del ejercicio 2008.
  
- (2) Para los meses de marzo a diciembre: se toma, al igual que en el caso anterior, el Impuesto a la Renta y el ingreso neto, pero del ejercicio anterior. Es decir, en el mismo ejemplo, para los pagos a cuenta de marzo a diciembre de 2010, necesitaremos el Impuesto a la Renta y el ingreso neto del ejercicio 2009.

De ello podemos concluir que para poder calcular los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta necesitaremos indefectiblemente los datos del Impuesto a la Renta y de los ingresos netos obtenidos en los ejercicios anterior y precedente al anterior para obtener el coeficiente a aplicar para el referido cálculo.

Ahora bien, dichos datos —ya sea, el Impuesto a la Renta o los ingresos netos— para poder calcular el coeficiente pueden ser modificados por dos situaciones:

- (i) Presentación de una rectificatoria, la cual modifica un dato —el cual puede ser el ingreso neto— de los registrados en la declaración, lo que conllevará a modificar el Impuesto a la Renta del ejercicio; o,

- (ii) Que la Administración Tributaria a través de su facultad de fiscalización modifique el valor declarado por el contribuyente.

Dichas situaciones, se englobarían en lo que se considera una modificación del coeficiente, no importando si se da por acto del contribuyente –a través de una rectificatoria- o por acto de la Administración Tributaria –a través de una fiscalización-; por lo que, ambas deberían tener las mismas consecuencias jurídicas. Sin embargo, tenemos que el Tribunal Fiscal ha diferenciado dichas “causas” que modifican el coeficiente, considerando que para cada una de ellas se darán consecuencias distintas.

Así, en la Resolución del Tribunal que es materia de análisis, se decidió no aplicar el criterio de la Casación N° 4392-2013 LIMA al considerar que, si bien en ambas se modificaba el coeficiente, esto se daba por causas distintas, lo cual resulta para nosotros algo incoherente pues el resultado es el mismo: la modificación del coeficiente.

Por ello, creemos que el Tribunal Fiscal se equivoca al realizar dicha interpretación del precedente pues, ambas circunstancias tienen por efecto el mismo; es por ello que consideramos que el Tribunal Fiscal debió aplicar el criterio esgrimido en la casación, por las razones que enumeraremos a continuación:

- (1) Indefensión del contribuyente en sede administrativa: debido a que el Tribunal Fiscal aplicará “su criterio”, sin analizar lo que el contribuyente pueda argumentar.
  
- (2) Incoherencia entre el criterio del Tribunal Fiscal y la Corte Suprema: como existen pronunciamientos distintos, el contribuyente no podrá obtener justicia en el tiempo adecuado pues, para ello, deberá agotar la controversia en sede administrativa y, después de ello, acudir a la vía judicial. Ello conlleva a que los procedimientos y procesos duren muchos años, lo que genera que los intereses que se pretenden cobrar aumenten en demasía —debido a que los procedimientos muchas veces no cumplen con el plazo máximo para resolver—<sup>23</sup>.
  
- (3) Aumento de la carga procesal en instancia judicial: actualmente, son muchas las controversias que lleva el Tribunal Fiscal en relación a los intereses producto de los pagos a cuenta pagados de manera no oportuna; debido a que el Tribunal Fiscal tendrá como pronunciamiento uno que difiere al —creemos— correcto, el contribuyente deberá acudir a sede judicial para que su controversia sea resuelta de forma justa.

---

<sup>23</sup> Antes de la modificación del Código Tributario, mediante Decreto Legislativo N° 1263, no se consideraba la suspensión de los intereses moratorios a partir del vencimiento de los plazos máximos para resolver los recursos.

Por otro lado, tenemos que el 8 de julio de 2017, el Tribunal Fiscal publicó en el Diario Oficial “El Peruano” la Resolución N° 05359-3-2017 de observancia obligatoria que se aparta expresamente de la postura asumida por la Corte Suprema, reiterando la interpretación que había tenido en las resoluciones anteriores. Dicha Resolución estableció el siguiente precedente de observancia obligatoria:

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.

Debido a que existe una real colisión entre el pronunciamiento de la Corte Suprema —precedente vinculante en materia tributaria— y el Tribunal Fiscal —a través de su jurisprudencia de observancia obligatoria—, creemos que se generará una situación de incertidumbre y controversia respecto a qué criterio deberá seguirse pues, dependerá en qué instancia se encuentre el contribuyente.

Aunado a ello, consideramos que con la jurisprudencia de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal rechaza en forma unánime la interpretación desarrollada por la máxima instancia del Poder Judicial; sin embargo, creemos que dicho comportamiento genera una mayor problemática en la búsqueda de una justicia

verdadera y oportuna, pues una vez resuelta la controversia en sede administrativa, lo que buscará el contribuyente es seguir el procedimiento tributario en sede judicial, de donde se desprende, que este seguirá el criterio asumido por la Corte Suprema. Ello generaría indefensión en el contribuyente, durante la sede administrativa porque por más que se esgriman una serie de argumentos para seguir el criterio de la Corte Suprema, el Tribunal Fiscal no hará más que seguir su criterio de manera casi automática, sin analizar que muchos de los argumentos sí contienen una sólida base; asimismo, la tardía obtención de un pronunciamiento favorable para el contribuyente, provoca que no se obtenga una justicia oportuna, lo que lleva a que muchas controversias resueltas por el Tribunal Fiscal, conforme a su criterio, sean llevadas a sede judicial, haciendo mucho más caótica esta instancia.

- 5. Existen otras Resoluciones del Tribunal Fiscal que se apartan de los pronunciamientos recaídos en las Casaciones de la Corte Suprema de Justicia alegando que dichos criterios no tienen carácter vinculante para los órganos administrativos, lo que nos hace concluir que dicho ente se considera no vinculado a los pronunciamientos de la máxima instancia del Poder Judicial**

A continuación, señalaremos las resoluciones del Tribunal Fiscal que no aplican los criterios recaídos en diferentes casaciones, alegando, entre otros, que no existe carácter vinculante:

RTF N°	Argumento del Contribuyente	Argumento de la Administración Tributaria	Criterio establecido por el Tribunal Fiscal
0723-4-2017 <sup>24</sup>	Aplicable el criterio jurisdiccional vinculante emitido por la Corte Suprema, mediante Casación N° 4392-2013 LIMA	La Casación N° 4392-2013-LIMA no es vinculante para la Administración Tributaria.	No es aplicable la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA porque está referida a un supuesto en el cual como consecuencia de una declaración rectificatoria presentada en un ejercicio posterior al del cálculo de los pagos a cuenta respecto del ejercicio precedente, se modifique la base de cálculo, señalando que en dicho caso al variar el monto de las cuotas abonadas con carácter de pago a cuenta a uno mayor, no corresponde que se apliquen intereses por la diferencia entre lo abonado y lo que correspondía abonar como consecuencia de la declaración jurada rectificatoria.
00508-8-2017 <sup>25</sup>	El criterio de la Casación N° 4392-2013-LIMA sí resulta aplicable a		La sentencia de casación en mención tampoco resulta aplicable al caso de autos, toda vez que esta no tiene carácter vinculante para este Tribunal, al no ser dependiente del Poder Judicial, sin perjuicio de que en casos concretos se

<sup>24</sup> Igual criterio se aplica en las Resoluciones N° 1694-1-2018, 9971-4-2017, 9639-1-2017, 7665-10-2017, 7037-10-2017, 7023-4-2017, 2678-4-2017, 6088-1-2016, 4205-1-2016, 4076-1-2016, 08969-1-2016, 02294-3-2016, 06291-3-2016 y 3490-4-2017.

<sup>25</sup> Igual criterio se aplica en las Resoluciones N° 07133-8-2016, 558-8-2017, 2820-4-2018, 7037-10-2017, 2574-8-2017.

	<p>la Administración, contrariamente a lo señalado por esta, debido a que no existe en nuestro ordenamiento jurídico norma alguna que limite la aplicación de los precedentes vinculantes cuando el asunto aún se encuentre ventilándose en la vía administrativa</p>		<p>debe dar cumplimiento a lo dispuesto por dicho poder del Estado, según lo señalado por el artículo 4° de la Ley Orgánica del Poder Judicial.</p>
5817-9-2018 <sup>26</sup>	<p>Se debe aplicar la Casación N° 4392-</p>	-	<p>en cuanto a la aplicación del criterio establecido mediante la sentencia de casación emitida en el Expediente N° 4392-2013, por la Sala de Derecho</p>

<sup>26</sup> Igual criterio se ha establecido en las Resoluciones N° 6112-1-2018, 3629-2-2018, 2562-1-2018, 2465-10-2018, 2417-1-2018, 2125-1-2018, 1299-2-2018, 1172-1-2018, 121-2-2018, 10965-4-2017, 9590-1-2017, 9504-10-2017, 8304-1-2017, 7670-10-2017, 6509-1-2017, 6378-2-2017, 5988-2-2017, 5489-10-2017, 4867-2-2017, 4711-2-2017, 00042-2-2017.

	2013 LIMA por tratarse de un caso similar al analizado en autos.		Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, no resulta atendible, por cuanto de acuerdo con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, modificado por Decreto Legislativo N° 1067, el mencionado pronunciamiento no resulta aplicable al caso de autos, pues solo resulta vinculante para los órganos jurisdiccionales que se pronuncien en los procesos contencioso administrativos que tramiten y no para los órganos administrativos (...).
14436-3-2014 <sup>27</sup>	Invoca al criterio de la Casación N° 4823-2009	-	No se aplica la Sentencia de Casación N° 4823-2009 porque no tiene carácter vinculante, pues sus efectos sólo alcanzan a las partes respecto del caso concreto, conforme a lo establecido en el artículo 123° del Código Procesal Civil.

<sup>27</sup> Igual criterio recae en las Resoluciones N° 10867-3-2013, 12233-3-2013, 13263-8-2013.

### CAPÍTULO III

#### Razones por las cuales el criterio establecido en la Casación N° 4392-2013

#### LIMA debe ser obedecido tanto por la SUNAT como por el Tribunal Fiscal

#### 1. La SUNAT y el Tribunal Fiscal se encuentran vinculados por el precedente vinculante recaído en la Casación N° 4392-2013 LIMA

El precedente vinculante recaído en la sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA ha sido adoptado por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia en virtud de la facultad establecida por el artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 que regula el Proceso Contencioso Administrativo (en adelante, LPCA)<sup>28</sup>, el cual señala expresamente lo siguiente:

##### **Artículo 37.- Principios jurisprudenciales**

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

---

<sup>28</sup> Actualmente, dicha disposición se mantiene en el artículo 36° del Texto Único Ordenado de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo aprobado por Decreto Supremo N° 011-2019-JUS, el cual señala lo 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.

El referido artículo al señalar el término “precedente vinculante” hace referencia a los fallos de los máximos tribunales que interpretan de modo expreso y con carácter general el sentido de la norma en específico, por lo que deberán ser aplicados por los tribunales de inferior jerarquía al momento de resolver casos idénticos o análogos.

Así, al ser la Corte Suprema quien se encarga del control de legalidad de las actuaciones administrativas, resulta coherente que las casaciones que aprueban precedentes vinculantes sean oponibles a los tribunales administrativos como es el caso del Tribunal Fiscal; pues la regla jurídica extraída por el máximo tribunal se impregna a la norma legal, de tal forma que no podrá ser interpretada o aplicada por ningún otro operador de manera aislada del precedente vinculante; es decir, su incumplimiento genera consecuencias idénticas a las que se originan por incumplimiento de la ley.

En ese sentido, qué duda cabe que tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal se encuentran vinculados por normas que exigen seguir los criterios establecidos por los precedentes vinculantes no solo los dictados por el Tribunal Constitucional, sino aquellos emitidos por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia.

El Artículo V del Título Preliminar de la LPAG señala lo siguiente:

Artículo V.- Fuentes del procedimiento administrativo

1. El ordenamiento jurídico administrativo integra un sistema orgánico que tiene autonomía respecto de otras ramas del Derecho.

2. Son fuentes del procedimiento administrativo:

(...)

**2.7. La jurisprudencia proveniente de las autoridades jurisdiccionales que interpreten disposiciones administrativas.**

3. Las fuentes señaladas en los numerales 2.7, 2.8, 2.9 y 2.10 sirven para interpretar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento positivo al cual se refieren. (El resaltado es nuestro)

Sobre este punto, debe tenerse en cuenta que las disposiciones de la LPAG son de aplicación supletoria en materia tributaria por expresa disposición de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario<sup>29</sup>, el cual establece:

---

<sup>29</sup> Mediante la Quinta Disposición Complementaria Final el Decreto Legislativo N° 1311, vigente desde el 31 de diciembre de 2016 se ha reiterado que los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se rigen supletoriamente por la LPAG:

QUINTA. - Aplicación supletoria de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General modificada por el Decreto Legislativo N° 1272

**Los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272;** no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley.

La SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se sujetarán a los principios de la potestad sancionadora previstos en los artículos 168° y 171° del Código Tributario, no siéndole de aplicación lo dispuesto en el artículo 230 de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, según modificatoria por el Decreto Legislativo N° 1272.

NORMA IX: Aplicación supletoria de los principios del derecho

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. **Supletoriamente se aplicarán** los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, **los Principios del Derecho Administrativo** y los Principios Generales del Derecho.” (El resaltado es nuestro)

Por su parte, la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario contempla, entre otras, a la jurisprudencia como una fuente del Derecho Tributario.

NORMA III: Fuentes del derecho tributario

Son fuentes del Derecho Tributario:

[...]

f) La jurisprudencia;

En ese sentido, queda claro que tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal se encuentran vinculados al precedente adoptado en la Casación N° 4392-2013 LIMA, ya sea por normas imperativas de aplicación general (Ley del Procedimiento Administrativo General) o normas imperativas de aplicación especial (Código Tributario), más aún, si esta última es un precedente vinculante que resuelve controversias análogas a aquella que suscitó el citado precedente, tal como sucede con el caso analizado en la presente tesis.

No obstante, el Tribunal Fiscal señala de manera indebida que no se encuentra vinculado al precedente establecido en la Casación N° 4392-2013 LIMA, dado que dicha sentencia no tiene el carácter de vinculante para los órganos administrativos, contraviniendo con ello la LPAG así como el Código Tributario.

**2. El Tribunal Fiscal ha reconocido anteriormente que se encuentra obligado a seguir los precedentes vinculantes establecidos por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema**

En efecto, el Tribunal Fiscal a través de las Resoluciones N° 04034-8-2016, 03572-8-2016, 06169-1-2016, 17044-8-2010, 20274-9-2012 y 5308-1-2014, entre otras, reconoce que las sentencias emitidas por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia deben ser aplicadas por el Tribunal Fiscal siempre que tengan “carácter vinculante para los órganos administrativos”.

**Resolución N° 04034-8-2016**

Que en relación con la **resolución emitida por la Séptima Sala Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima**, invocada por la Administración, cabe anotar que esta no es vinculante para los órganos administrativos como este colegiado<sup>3</sup>. (El resaltado es nuestro).

---

3 De acuerdo con lo establecido por el primer párrafo del artículo 22° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante Decreto Supremo N°

017-93-JUS, las Salas Especializadas de la Corte Suprema de Justicia de la Republica 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. Según el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, Ley N° 27584, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante.

### **Resolución N° 03572-8-2016**

Que en relación con la **resolución emitida por el Quinto Juzgado Transitorio Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima**, invocada por la Administración, cabe anotar que esta no es vinculante para los órganos administrativos como este colegiado<sup>4</sup>. (El resaltado es nuestro)

---

4 De acuerdo con lo establecido por el primer párrafo del artículo 22° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante Decreto Supremo N° 017-93-JUS, 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. Según el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, Ley N° 27584, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante.

**Resolución N° 05308-1-2014**

Que respecto a la **Resolución N° 11 emitida por la Segunda Sala en lo Contencioso Administrativo de la Corte Superior de Justicia de Lima en el Expediente N° 1269-04**, cabe anotar que ésta no es vinculante para los órganos administrativos como este colegiado<sup>4</sup>. (El resaltado es nuestro)

---

4 De acuerdo con lo establecido por el primer párrafo del artículo 22° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado mediante Decreto Supremo N° 017-93-JUS, 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. Según el primer párrafo del artículo 37° del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, Ley N° 27584, aprobado por Decreto Supremo N° 013-2008-JUS, cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso-administrativa, constituyen precedente vinculante.

Como puede apreciarse de la resoluciones anteriormente señaladas, el Tribunal Fiscal rechazó la aplicación de cierta jurisprudencia emitida por el Poder Judicial —emitidas por la Corte Superior— que no tenía la calidad de vinculante **por no haber sido expedida por la Corte Suprema al amparo del artículo 36° —antes artículo 37°— de la LPCA**, precisamente citando como pie de página las normas que le atribuyen al órgano jurisdiccional la facultad de fijar criterios jurisprudenciales de alcance general o “precedentes vinculantes”, como sí ha ocurrido en la Casación N° 4392-2013 LIMA.

Contrario sensu, resulta claro que el Tribunal Fiscal exige que se trate de un precedente vinculante emitido al amparo de lo previsto por el artículo 36° — antes artículo 37° — de la LPCA a efecto de reconocer la obligación de aplicar un criterio del Poder Judicial al momento de resolver una controversia en sede administrativa, situación que sí se presenta en la Resolución N° 11970-4-2015 toda vez que la Casación N° 4392-2013 LIMA contiene un criterio con calidad de precedente vinculante, motivo por el cual el Tribunal Fiscal se encontraba vinculado al mismo al momento de resolver la controversia materia de análisis en la presente tesis.

**3. El Poder Judicial ha reiterado en recientes pronunciamientos la obligación del Tribunal Fiscal y la SUNAT de acatar el precedente vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013 LIMA**

Corresponde hacer referencia a la Sentencia recaída Expediente N° 00184-2017-0-1801-JR-CA-13, emitida el 7 de noviembre de 2017, por el 20° Juzgado Contencioso Administrativo con subespecialidad tributaria y aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima.

La materia controvertida en el referido expediente versa sobre el caso de un contribuyente al cual la SUNAT requirió el pago de intereses moratorios derivados de la posterior modificación del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta aun cuando dicho contribuyente cumplió con

determinar la obligación sobre la base existente en dicho momento y abonar los pagos a cuenta respectivos dentro del plazo establecido por el literal a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta.

En dicha sentencia la Corte Superior se pronunció sobre la aplicabilidad del criterio vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013 LIMA, analizando si la omisión de acatar este fallo, por parte de la SUNAT y Tribunal Fiscal, vicia de nulidad a los actos administrativos emitidos por estas instituciones:

5.1 De los autos administrativos se tiene que la empresa demandante presentó sus declaraciones juradas Anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, PDT 654 N° 2001110 (fojas 181 Exp. Adm), habiendo calculado la demandante por concepto del Impuesto a la Renta el monto de S/ 603,022.00; asimismo, calculó como ingresos netos el monto de S/ 1,054'515,872.00. En ese sentido, se aprecia que la demandante aplicó para el periodo de marzo a junio 2005, el coeficiente de 0.0006. No obstante, la Administración vía fiscalización efectuada a la demandante al ejercicio gravable 2004, efectuó una nueva determinación del Impuesto a la Renta de tercera categoría, modificando el impuesto calculado de 2004 a S/ 1'458,247.00, y los ingresos netos de 2004, a S/ 1,055'852,873.00, habiendo utilizado para tales efectos el coeficiente 0.0014.

5.2 No obstante, **se advierte que la demandante efectivamente aplicó las normas del literal a) del artículo 85° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34° del TUO del Código Tributario, en el sentido, que al establecer este artículo la aplicación de un interés moratorio por el “no pago oportuno” de los anticipos o pagos a cuenta,** se refiere precisamente a aquellos que están

determinados conforme lo dispuesto en el artículo 85° literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta; **en consecuencia, no es posible mediante una interpretación extensiva, extender la sanción para los montos diferenciales, es decir, por montos que resultaron en razón de posterior rectificación de la declaración jurada, supuesto que no constituye un elemento considerado en la referida norma. Ello según también lo esclareció la sentencia casatoria número 4392-2013 Lima en su numeral 4.5) del cuarto fundamento (fojas 361/vuelta del Exp. Adm.).**

5.3 Además respecto del marco normativo de la interpretación de las normas tributarias, debe tenerse presente que el artículo VIII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario prevé: “Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo”. **Así este artículo ha sido precisado con carácter de precedente vinculante por la referida sentencia casatoria número 4392-2013- Lima según se tiene de sus fundamentos 5.2.1) y 5.2.2)**

[...]

5.4 Dentro de dicho contexto normativo es claro que **el sentido de la norma para el presente caso está dirigido a proscribir la interpretación extensiva en la imposición de obligaciones como sucede en el presente caso, en el cual la Administración obligó al contribuyente al pago de intereses moratorios producto de un posterior recálculo del coeficiente cuando ello no está previsto en la norma del artículo 34° del TUO del Código Tributario.**

[...]

“5.9 En consecuencia, siendo que efectivamente **resulta aplicable al caso de autos, como precedente vinculante la Casación N° 4392-2013-LIMA, no corresponde que la Administración disponga que la demandante se deba pagar intereses moratorios derivados de una modificación del coeficiente acaecido con posterioridad, por cuanto, la demandante cumplió oportunamente con la obligación de abonar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en el momento establecido por el artículo 85°, inciso a) del la Ley del Impuesto a la Renta y cumpliendo además con lo dispuesto en el artículo 34° del TUO del Código Tributario.**

5.10 [...] **Al respecto corresponde precisar que la norma del artículo 34° del TUO del Código Tributario no prevé la sanción del pago de intereses moratorios cuando el coeficiente del pago a cuenta es modificado posteriormente por la Administración,** por lo que **el argumento de SUNAT no merece ser amparado dado que está basado en una interpretación extensiva, la misma que está proscrita por la Norma VII del Título Preliminar del TUO del Código Tributario** precisada por los fundamentos 5.2.1) y 5.2.2) de la sentencia casatoria 4392-2013.” (El resaltado es nuestro)

Así, en su sexto considerando se concluyó que al no respetar la interpretación del artículo 34° del Código Tributario brindada por la Casación N° 4392-2013 LIMA, se incumple el procedimiento legal que lesiona el derecho del contribuyente al debido procedimiento administrativo, deviniendo en nulos los actos administrativos emitidos por la SUNAT y Tribunal Fiscal:

6.1 Que, en ese orden de ideas, **es claro que en la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal número 08969-1-2016, así como en la Resolución de intendencia número 0150140008895, y las Resoluciones de Determinación N° 0120030018630 a 0120030018633, giradas por los intereses de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta – IR, de marzo a junio 2005 y de las Resoluciones de Multa N° 0120020015398 a 0120020015401, las entidades demandadas han incurrido en causal de nulidad estipulado en el numeral 1) del artículo 10 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444<sup>30</sup>**, dado que han transgredido lo regulado en el numeral 2) del artículo 109° del Código Tributario, el mismo que menciona que “Los actos de la Administración Tributaria son nulos en los casos siguientes:(...) 2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior [...]”,

6.2 En efecto, **se ha verificado que las entidades administrativas demandadas han emitido sus pronunciamientos mediante una indebida interpretación extensiva de la norma del artículo 34° del TUO del Código Tributario vulnerando el principio del debido procedimiento administrativo**, recogido en el numeral 1.2 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, según el cual “Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo (...)”, **por lo que la pretensión principal deviene en fundada**. (El resaltado es nuestro)

---

<sup>30</sup> Son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes: La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.

Debemos precisar que lo reseñado anteriormente no constituye un pronunciamiento único, sino que se trata de un criterio reiterado y aplicable de forma obligatoria a todos los casos que presenten la misma controversia.

Así, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 05918-2017-0-1801-JR-CA-20 emitida el 17 de noviembre de 2017 la Corte Superior se manifiesta en el mismo sentido, señalando lo siguiente:

5.2 No obstante, **se advierte que la demandante efectivamente aplicó las normas del literal a) del artículo 85° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta y del artículo 34° del TUO del Código Tributario, en el sentido, que al establecer éste artículo la aplicación de un interés moratorio por el “no pago oportuno” de los anticipos o pagos a cuenta**, se refiere precisamente a aquellos que están determinados conforme lo dispuesto en el artículo 85° literal a) de la Ley del Impuesto a la Renta; **en consecuencia, no es posible mediante una interpretación extensiva, extender la sanción para los montos diferenciales, es decir, por montos que resultaron en razón de posterior rectificación de la declaración jurada, supuesto que no constituye un elemento considerado en la referida norma. Lo cual se contradice con lo establecido mediante sentencia Casatoria N° 4392-2013-Lima en su numeral 4.5) del cuarto fundamento.**

[...]

5.8 Lo anterior obedece a que la empresa demandante oportunamente cumplió con realizar el cálculo del coeficiente para la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre del ejercicio gravable 2011, en base al Impuesto a la Renta del ejercicio gravable 2009 con respecto a enero y febrero, así como el ejercicio 2010 con respecto de los meses de marzo a diciembre, tal como lo

señala el artículo 85° de la LIR. Sin embargo, la Administración en forma posterior modificó la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre del ejercicio gravable de 2011, ordenando que se paguen intereses moratorios, a pesar que el impuesto se encontraba liquidado, tal como lo señala la norma.

5.9 En consecuencia, **advirtiéndose que efectivamente resulta aplicable al caso de autos, como precedente vinculante la Casación N° 4392-2013-LIMA, no corresponde que la Administración disponga que la demandante se deba pagar intereses moratorios derivados de una modificación del coeficiente acaecido con posterioridad**, por cuanto, la demandante cumplió oportunamente con la obligación de abonar los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta en el momento establecido por el artículo 85°, inciso a) de la Ley del Impuesto a la Renta y cumpliendo además con lo dispuesto en el artículo 34° del TUO del Código Tributario.

[...]

5.13 Al respecto corresponde reiterar que la RTF en el extremo impugnado, **se halla incurso en causal de nulidad por no haber aplicado el precedente vinculante contenida en la sentencia de Casación número 4392-2013**, por cuanto la demandante cumplió con la obligación de abonar los pagos a cuenta del IR en la oportunidad prevista por el artículo 85°, inciso a) de la LIR y cumpliendo el artículo 34° del TUO del Código Tributario (normas sancionan con la aplicación de un interés moratorio por el no abono de tales pagos), pues presentó sus declaraciones juradas anuales del ejercicio gravable 2009 y 2010, las mismas que sirvieron para establecer el coeficiente de cálculo de las cuotas conforme el procedimiento legal y el pago oportuno, **no le son aplicables los intereses moratorios**. Por tales razones la demanda debe ser estimada.” (El resaltado es nuestro)

De igual forma, en el Expediente N° 18536-2016-0-1801-JR-CA-20 emitido por el 20° Juzgado Contencioso Administrativo, se señala en su considerando 5.17 que los entes administrativos como la SUNAT y el Tribunal Fiscal no pueden entenderse ajenos al carácter vinculante de la Casación 4392-2013 LIMA:

5.17 De otro lado, **con relación a la vinculatoriedad de la Casación sobre los entes administrativos debe tenerse presente que el control de legalidad corresponde también a los entes administrativos como el Tribunal Fiscal, de modo que no existe sustento jurídico que enerve de tal obligación a dicho Tribunal teniendo en cuenta que la materia precisada por dicha Casación se circunscribe a la prohibición de la interpretación extensiva de las normas tributarias y dentro de dicho nivel normativo es claro que le corresponde aplicar dicha Casación.** (El resaltado es nuestro)

En ese sentido, resulta evidente que el Tribunal Fiscal cuenta con la obligación de obedecer el precedente vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013 LIMA; por lo que su alejamiento de dicho criterio significará la contravención manifiesta del debido procedimiento administrativo y la consecuente nulidad de la resolución que emita.

**4. El Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 05359-3-2017 emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria desconoce expresamente el criterio vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013 LIMA**

El Tribunal Fiscal ha emitido un criterio de observancia obligatoria en relación con el cobro de intereses moratorios y multas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, mediante la Resolución N° 05359-3-2017, publicada el 8 de julio de 2017 en el diario oficial “El Peruano”, estableciendo lo siguiente:

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.

Dicho criterio contraviene expresamente el criterio vinculante establecido en la Casación N° 4392-2013 LIMA, contraviniendo además normas imperativas de aplicación general (Ley del Procedimiento Administrativo General) y normas imperativas de aplicación especial en materia tributaria (Código Tributario), el cual dispuso lo siguiente:

**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 TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, y **para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34° del TUO del Código Tributario.** (El resaltado es nuestro).

En los fundamentos del Acuerdo de Sala Plena N° 2017-09 de 15 de junio de 2017 que sustenta el criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017 se aprecia que el precedente vinculante a que se refiere la Casación N° 4392-2013 LIMA no es meritado en absoluto, lo que sí constituye un vicio que afecta la motivación del referido acuerdo.

Ahora bien, al existir un pronunciamiento del Poder Judicial emitido no sólo con calidad de precedente vinculante sino también en forma previa al Acuerdo de Sala Plena N° 2017-09 de 15 de junio de 2017 y que no fue tomado en consideración —siendo que dicho precedente confirma el criterio opuesto al adoptado por el Tribunal Fiscal— se cumple con el requisito establecido en el numeral 6.1 del Acta de Reunión de Sala Plena N° 2016-14, que establece que la reconsideración deberá estar sustentada en consideraciones distintas a las analizadas con motivo de la adopción del acuerdo.

Cabe agregar que esta situación resulta viable para solucionar la presente problemática —el apartamiento del Tribunal Fiscal al precedente vinculante emitido por la Corte Suprema, sin haber explicado las razones suficientes que le permitirían apartarse del mismo— y no es la primera que ha sustentado la reconsideración de un Acuerdo de Sala Plena.

Así lo demuestra el Acta de Sala Plena N° 2007-37 de fecha 3 de diciembre de 2007 que dispuso reconsiderar el acuerdo contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2005-39 que sustentó la emisión de la Resolución de Observancia Obligatoria N° 07645-4-2005 publicada en el diario oficial “El Peruano” con fecha 22 de diciembre de 2015, justamente en atención a una Resolución de la Sala Civil Transitoria de la Corte Suprema de la República – Casación N° 302-2004 de fecha 21 de junio de 2005 que no fue tomada en consideración al momento de debatir el Acuerdo de Sala Plena.

**5. El criterio de observancia obligatoria contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 05359-3-2017 contraviene el emitido por la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA**

La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario señala que al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho; sin embargo, en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni

extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

Sobre el particular, debemos precisar que la Casación N° 4392-2013 LIMA ha sido consecuente con lo anteriormente señalado al declarar que el legislador no ha limitado ni ha acogido algún método interpretativo para las disposiciones tributarias, estableciendo que para su interpretación se pueden utilizar diversos métodos de interpretación admitidos por el derecho; sin embargo, agrega que resulta **“para ello muy importante la selección del método adecuado al tipo de disposición tributaria”** a efecto de evitar “incurrir en errores al determinar el sentido de la ley”, para lo cual se debe **“distinguir entre ellas los casos que admiten o no la interpretación extensiva o restrictiva”**; por lo que estableció el siguiente criterio con carácter de precedente vinculante:

**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 TUO de la Ley del Impuesto a la Renta, y **para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34° del TUO del Código Tributario.** (El resaltado es nuestro)

Asimismo, precisa que en uno y otro caso las interpretaciones extensiva y restrictiva podrían ampliar y reducir los supuestos de las disposiciones

referidas a los pagos a cuenta y la aplicación de intereses moratorios citadas desviándolas de su real sentido, contraviniendo la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que prohíbe extender las disposiciones a supuestos y personas no contemplados en ella o excluirlas pese a estar comprendidas en dichas disposiciones.

Así, a criterio de la Corte Suprema resulta más adecuado utilizar con predominio el método de interpretación literal para establecer el sentido normativo del numeral a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34° del Código Tributario, al constituir disposiciones tributarias que establecen el nacimiento de obligaciones.

Pese a lo anterior, mediante la Resolución N° 05359-3-2017 publicada el 8 de julio de 2017 en el diario oficial “El Peruano” el Tribunal Fiscal estableció con carácter de observancia obligatoria que:

Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso de 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.

Para el Tribunal Fiscal la obligación referida a efectuar pagos a cuenta del Impuesto a la Renta no se considera cumplida cuando son declarados y cancelados oportunamente, sino que es indispensable que las declaraciones presentadas consignen información correcta y conforme a la realidad según el artículo 88° del Código Tributario, lo cual a su entender no se evidencia, si con posterioridad al vencimiento o a la determinación del Impuesto a la Renta se modifica la base de cálculo o la información consignada en las declaraciones de los ejercicios anteriores, lo cual ocasiona la obligación de regularizar los intereses moratorios y la aplicación de la sanción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario relacionada a los pagos a cuenta.

Es decir, el Tribunal Fiscal interpreta el numeral a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34° del Código Tributario, no desde su literalidad, sino que considera el supuesto excepcional referido a la sustitución o modificación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta regulada en el artículo 88° del Código Tributario; sin embargo, en este último artículo no se regula en absoluto los intereses moratorios ni los pagos a cuenta.

Asimismo, debe notarse que el Tribunal Fiscal a través de una interpretación extensiva establece consecuencias y supuestos que la norma no prevé ni mucho menos que se pueda inferir del texto de las disposiciones sobre intereses y pagos a cuenta.

En este sentido, resulta evidente que lo desarrollado en la Resolución de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal contraviene el criterio vinculante emitido en la Casación N° 4392-2013 LIMA que de manera clara ha dispuesto que resulta adecuado utilizar con predominio el método de interpretación literal para establecer el sentido normativo del numeral a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34° del Código Tributario, más aun al constituir disposiciones tributarias que establecen el nacimiento de obligaciones.



## CONCLUSIONES

1. En principio, debemos entender el término “precedente vinculante” como una técnica de argumentación jurídica, consistente en la aplicación de una razón de decidir —*ratio decidendi*— emitida por una corte vértice, con vocación de proyectarse a futuro y ser la norma de decisión que deberá seguirse en los casos posteriores.
2. La importancia del sistema de precedente radica en: (i) promover la estabilidad del derecho producido por los tribunales; (ii) asegurar y proteger la coherencia del derecho a través de la uniformización de la jurisprudencia; y, (iii) definir la interpretación adecuada que debe hacerse de la ley, para determinar el significado del derecho y su aplicación uniforme en el sistema jurídico.
3. En nuestro ordenamiento jurídico existen tres tipos de precedentes vinculantes, los cuales son: (i) precedente constitucional; (ii) precedente judicial; y, (iii) precedente administrativo, los cuales tienen como elementos a la *ratio decidendi* y el *obiter dicta*.
4. La *ratio decidendi* o también denominada la razón suficiente es la regla de derecho o principio establecido por un Tribunal Supremo que contiene la justificación explícita de las razones por las que tomó la decisión para resolver

el caso y que servirá como basamento para este mismo tribunal y los jueces de grados inferiores para dar solución a casos posteriores y análogos

5. Por su parte, el *obiter dicta* o razón subsidiaria, son las razones de derecho accidentales que a diferencia de la *ratio decidendi* no van a tener fuerza vinculante sino una fuerza persuasiva, dependiendo su vinculación del prestigio y jerarquía del Tribunal que lo emite.
6. El respeto a los precedentes vinculantes tiene fuertes fundamentos establecidos como derechos o principios en nuestra Constitución Política; por ello, creemos que su obligatoriedad tendrá íntima relación con el respeto de los derechos o principios constitucionales vinculados con la controversia, que también deberá tener en cuenta el juez al momento de resolverla.
7. Así, tenemos al principio de seguridad jurídica, el cual tiene tres manifestaciones: (i) predictibilidad; (ii) coherencia del ordenamiento jurídico; y, (iii) Protección de la legítima expectativa del ciudadano.
8. En relación con la predictibilidad que debe existir en un Estado de Derecho, creemos que el sistema de precedentes efectúa una labor innegable, pues contribuirá a generar dicha predictibilidad, la cual es necesaria en un ordenamiento jurídico que requiere de ella para aminorar la carga procesal y

generar más confianza en el sistema, pues el justiciable o administrado sabrá anticipadamente si su pretensión podrá ser satisfecha en el proceso que inicie.

9. En un conflicto de intereses en donde ambas partes reclaman un derecho o la correcta aplicación del mismo, pueden existir diferentes formas de solución, en donde un derecho puede tener distintas interpretaciones; es ahí donde el precedente adquiere importancia, pues manifiesta la verdadera interpretación que debe imperar ante dicha incertidumbre, generando así coherencia tanto normativa como interpretativa en el sistema, cumpliendo como rol fundamental el de tratar de contribuir a la totalidad normativa unitaria, pues no existiría coherencia en un ordenamiento jurídico, que se exprese mediante decisiones que tratan casos iguales de manera desigual.
10. En relación a la protección de la legítima expectativa del ciudadano, debemos indicar que el precedente vinculante hace gala de su función uniformizadora pues contribuirá a que: (i) el ciudadano conozca previamente si su interés resulta amparable; y, (ii) evitará que el órgano jurisdiccional colapse ante tanta carga procesal.
11. Respecto al derecho a la igualdad en la interpretación y aplicación de la ley, siendo un derecho fundamental y un principio rector de la organización del Estado Social y Democrático de Derecho y de la actuación de los poderes públicos, se tiene que los jueces deben seguir los precedentes emitidos por

las altas cortes o tribunales porque de esta forma se estaría otorgando un igual tratamiento a situaciones jurídicas similares o idénticas, promoviendo así el derecho a la igualdad, tanto en el ámbito de la interpretación y aplicación del derecho. Sin embargo, ello no debe ser entendido de forma rigurosa, pues los órganos que aplican justicia pueden apartarse de ellos, siempre y cuando, se den las razones que lo justifiquen, siendo ahí, también donde el debido proceso se manifiesta como garantía de la protección de los derechos del justiciable o administrado, pues el apartamiento deberá ser debidamente fundamentado.

12. No debemos olvidar que en relación a la seguridad jurídica tributaria, tenemos que es a través del precedente vinculante —sea, constitucional, judicial o administrativo— que esta logra materializarse al exigir que tanto el órgano que lo emite como los inferiores jerárquicos apliquen dicho criterio, pues lo que se busca por medio de dicho principio es que exista un elevado estado de confiabilidad de lo que emitirá el órgano resolutor, protección que se agrava cuando se está al frente de relaciones jurídicas entre administrado (demandante) y administración (demandado).
  
13. Ahora bien, siendo que nuestra problemática radica en la comparación de los hechos recaídos en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11970-4-2015 y la Casación N° 4392-2013 LIMA, tenemos que: (i) En ambos casos, para efectos del cálculo del coeficiente aplicable para la determinación de los pagos a

cuenta, se realizaron tomando en consideración la determinación del Impuesto a la Renta anual válido al momento en que correspondía efectuar las declaraciones correspondientes; (ii) En ambos casos, la determinación, declaración y cancelación de los pagos a cuenta se realizaron dentro de los plazos legalmente establecidos; y, (iii) En ambos casos, producto de reliquidaciones posteriores —no creemos importante diferenciarlos si la modificación del coeficiente se realizó por fiscalización o rectificatoria— se modificaron los pagos a cuenta declarados oportunamente por el deudor tributario.

En ese sentido, al existir identidad de los casos materia de análisis, creemos que el criterio establecido como precedente vinculante y la línea argumentativa que sigue la Sala es plenamente vinculante a la resolución del Tribunal Fiscal.

14. El Tribunal Fiscal se equivoca al apartarse del precedente vinculante, pues ambas circunstancias tienen por efecto el mismo; pues consideramos que el Tribunal Fiscal debió ir más allá de la interpretación y aplicar el criterio esgrimido en la casación, por las siguientes razones: (i) Genera indefensión del contribuyente en sede administrativa, debido a que el Tribunal Fiscal aplicará el criterio recurrente seguido por diferentes Salas, sin analizar lo que el contribuyente pueda argumentar; (ii) Incoherencia entre el criterio del Tribunal Fiscal y la Corte Suprema al existir pronunciamientos distintos, por lo que el contribuyente no podrá obtener justicia en el tiempo adecuado pues,

para ello, deberá agotar la controversia en sede administrativa y, después de ello, acudir a la vía judicial. Ello conllevará a que los procedimientos y procesos duren muchos años, lo que generará que los intereses que se pretenden cobrar aumenten en demasía —debido a que los procedimientos muchas veces no cumplen con el plazo máximo para resolver—; y, (iii) Aumento de la carga procesal en instancia judicial.

15. Finalmente, creemos que el Tribunal Fiscal ha tratado de validar su accionar, pues con fecha 8 de julio de 2017, se publicó en el Diario Oficial “El Peruano” la Resolución N° 05359-3-2017 que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, mediante la cual se aparta expresamente de la postura asumida por la Corte Suprema, reiterando la interpretación que había sostenido el Tribunal Fiscal en resoluciones anteriores<sup>31</sup>; lo cual genera una situación de incertidumbre y controversia respecto a qué criterio deberá seguirse pues, dependerá en qué instancia se encuentre el administrado.
16. Resulta coherente que el Tribunal Fiscal se encuentre vinculando a los precedentes emitidos por la Corte Suprema, pues esta última es quien se encarga del control de legalidad de los actos de la administración.

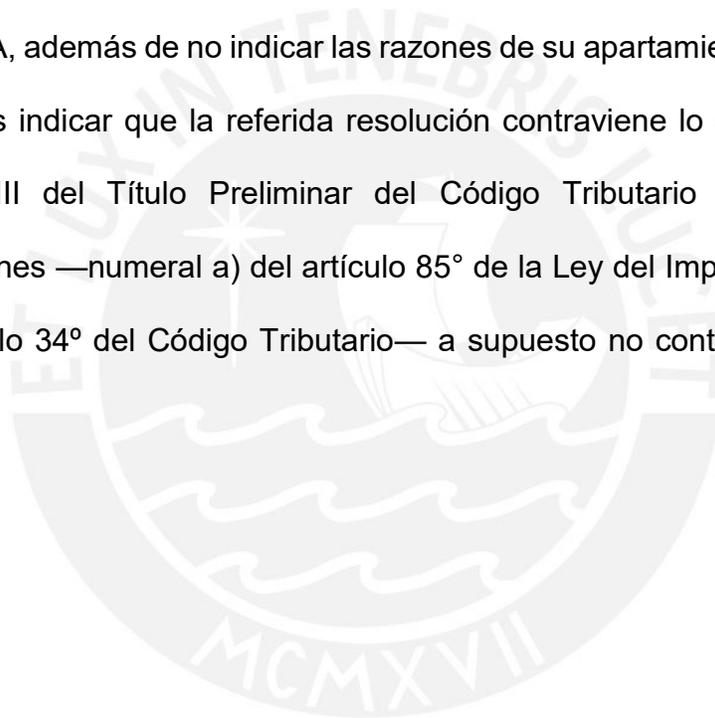
---

<sup>31</sup> Tal como lo hemos precisado en el punto 5 del Capítulo II de la presente tesis, el Tribunal Fiscal en diferentes resoluciones se ha apartado de lo dispuesto como precedente vinculante en las Sentencias de Casación emitidas por la Corte Suprema.

17. Asimismo, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal se encuentran vinculados al precedente materia de análisis de la presente tesis, debido a lo dispuesto en normas imperativas de aplicación general —Artículo V del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General— así como lo dispuesto en normas imperativas de aplicación general —Norma III y IX del Título Preliminar del Código Tributario—, con mayor razón si el precedente vinculante ayuda a resolver controversias análogas a aquella que suscitó el citado precedente.
18. El Tribunal Fiscal a través de las Resoluciones N° 04034-8-2016, 03572-8-2016, 06169-1-2016, 17044-8-2010, 20274-9-2012 y 5308-1-2014, entre otras, ha reconocido que las sentencias emitidas por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia deben ser aplicadas por el Tribunal Fiscal siempre que tengan “carácter vinculante para los órganos administrativos”; es decir, hayan sido emitidas al amparo de lo previsto en el artículo 36° de la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo.
19. El criterio vinculante emitido a través de la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA no constituye un pronunciamiento aislado o único, pues el Poder Judicial ha reiterado a través de recientes pronunciamientos la obligación del Tribunal Fiscal y la SUNAT de acatar el precedente vinculante establecido en la referida casación, tal como sucede en las Sentencias recaídas en los

Expedientes N° 00184-2017-0-1801-JR-CA-13, emitida el 7 de noviembre de 2017; N° 05918-2017-0-1801-JR-CA-20, emitida el 17 de noviembre de 2017; y, N° 18536-2016-0-1801-JR-CA-20.

20. Si bien el Tribunal Fiscal ha tratado de validar su accionar emitiendo por ello la Resolución N° 05359-3-2017 con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria —la cual contraviene el criterio establecido en la Casación N° 4392-2013 LIMA, además de no indicar las razones de su apartamiento del mismo— ; debemos indicar que la referida resolución contraviene lo dispuesto en las Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario al extender las disposiciones —numeral a) del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 34° del Código Tributario— a supuesto no contemplados en las mismas.



## BIBLIOGRAFÍA

ABAD, Samuel

2008 *“El precedente en el derecho procesal constitucional peruano”*. *JuS Constitucional*. Lima, número 1, pp. 45-54.

ABAD, Samuel

2008 *“La fuerza vinculante del precedente y de la jurisprudencia constitucional”*. *JuS-Constitucional*. Lima, número 1, pp. 49.

ARCE, Elmer

2013 *Teoría del Derecho*. Lima: Fondo Editorial PUCP, pp. 120.

ATALIBA, Gerardo

1987 *Hipótesis de Incidencia Tributaria*. Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario, pp. 79.

ÁVILA, Humberto

2012 *Teoría de la Seguridad Jurídica*. España: Marcial Pons, pp.43.

AGÜEDO, Rudy

2014 *“La jurisprudencia vinculante y los acuerdos plenarios y su influencia en la adecuada motivación de las resoluciones judiciales”*. Tesis para

optar el grado de Magíster. Pontificia Universidad Católica del Perú,  
Facultad de Derecho. Consulta: 11 de noviembre de 2018.

[http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/6146/AGUEDO DEL CASTILLO RUDY JURISPRUDENCIA VINCULANTE.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/123456789/6146/AGUEDO_DEL_CASTILLO_RUDY_JURISPRUDENCIA_VINCULANTE.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

BRAVO, Jorge

2013 *Derecho Tributario. Reflexiones*. Lima: Jurista Editores, pp. 316.

BULLARD, Alfredo

2002 *“Un nuevo paradigma: la jurisprudencia es la ley ¿es el “Common Law” más eficiente que el sistema romano germánico?”* Derecho & Sociedad, Lima, número 19, Año XIII, pp. 254.

CAMPOS, Heber

2016 *“Las razones detrás del precedente: el Tribunal Constitucional y la justificación (acrítica) de los precedentes vinculantes en nuestro sistema jurídico”*. En PRIORI, Giovanni (coordinador). *Argumentación jurídica y motivación de las resoluciones judiciales*. Lima: Palestra, pp. 221-234.

CALLER, María y Regina REYNA

2013 *“Los precedentes en nuestro ordenamiento jurídico: su regulación y emisión en materia tributaria”*. Themis. Lima, número 64, pp. 19-35

CASTILLO José y Luis CASTILLO

2008 *“El Precedente judicial y el precedente jurisprudencial”*. Lima: Ara Editores, pp.188-189.

CASTILLO, Luis

2008 *“Configuración jurídica de los precedentes vinculantes en el ordenamiento constitucional peruano”*. JuS-Constitucional. Lima, número 1, pp. 57.

CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA

2013 *Expediente N° 4392-2013*. Sentencia: 24 de marzo de 2015.

CORTE CONSTITUCIONAL DE COLOMBIA

1995 Sentencia T-123 de fecha 21 de marzo de 1995.

DAL BELLO, Otávio

2015 *“Reclamação constitucional y embargos de divergência en el STJ: instrumentos procesales idóneos para la garantía de las resoluciones y la uniformidad de la jurisprudencia”*. En PRIORI, Giovanni

(coordinador). *El rol de las altas cortes y el derecho a la impugnación.*

Lima: Palestra, pp. 313-329.

DELGADO, Christian

2015 “*Modelos de cortes supremas y revocación de precedentes vinculantes*”. En PRIORI, Giovanni (coordinador). *El rol de las altas cortes y el derecho a la impugnación.* Lima: Palestra, pp. 243-263.

DONAYRE, Christian

2013 “*Alcances generales del precedente constitucional vinculante en el Perú*”. *Diálogo con la Jurisprudencia.* Lima, número. 177, pp. 33.

ESPINOSA-SALDAÑA, Eloy

2009 “*Precedentes constitucionales en el Perú: surgimiento, uso, evolución, retos y riesgos*”. *El Precedente Constitucional Vinculante en el Perú (Análisis comentario y doctrina comparada).* Lima: Editorial ADRUS, pp. 823.

FERREIRO, José

2006 *Curso de Derecho Financiero Español.* Madrid: Editorial Marcial Pons, pp. 323-324.

GÁLVEZ, Tomás

s/f *Precedentes judiciales vinculantes* [diapositiva]. Consulta: 20 de marzo de 2017.

[http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2084\\_3\\_precedentes\\_vinculantes.pdf](http://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2084_3_precedentes_vinculantes.pdf)

GARCÍA, Víctor

2009 *“Las sentencias constitucionales: El precedente vinculante”*. En TUPAYACHI, Jhonny (compilador). *El precedente constitucional vinculante en el Perú*. Arequipa: Editorial ADRUS, pp. 43-66.

GLAVE, Carlos

2012 *“El Recurso de Casación en el Perú”*. *Derecho & Sociedad*. Lima, número 38, pp. 103-110.

GLAVE, Carlos

2015 *“Certiorari y procesos colectivos”*. En PRIORI, Giovanni (coordinador). *El rol de las altas cortes y el derecho a la impugnación*. Lima: Palestra, pp. 279-293.

GONZÁLEZ, María

s/f *“Algunas reflexiones sobre la obligatoriedad de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”*. *Revista Jurídica UCES*, pp. 139-155. Consulta: 15 de febrero de 2017.

[http://dspace.uces.edu.ar:8180/xmlui/bitstream/handle/123456789/2501/Algunas\\_Gonzalez-Tocci.pdf?sequence=1](http://dspace.uces.edu.ar:8180/xmlui/bitstream/handle/123456789/2501/Algunas_Gonzalez-Tocci.pdf?sequence=1)

GRÁNDEZ, Pedro

2015 *“Para una tipología de las decisiones vinculantes del Tribunal Constitucional”*. En PRIORI, Giovanni (coordinador). *El rol de las altas cortes y el derecho a la impugnación*. Lima: Palestra, pp. 265-276.

GRAZIADEI, Michele

2015 *“Poder Judicial, sujeción del juez a la ley, y vinculación al precedente: una reflexión histórico comparativa sobre la justicia y sobre la garantía de los derechos”*. En PRIORI, Giovanni (coordinador). *El rol de las altas cortes y el derecho a la impugnación*. Lima: Palestra, pp. 205-212.

IGARTUA, Juan

2008 *“La fuerza vinculante del precedente judicial”*. *JuS Constitucional*. Lima, número 1, pp. 101-115.

INDACOCHEA, Francisco

s/f        “*La justicia administrativa y el Tribunal Fiscal*”. Consulta: 12 de marzo de 2017.

[http://www.ipdt.org/editor/docs/02\\_Rev31\\_FIG.pdf](http://www.ipdt.org/editor/docs/02_Rev31_FIG.pdf)

LANDA, César

2009        “*Los precedentes constitucionales*”. Memoria del X Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional. Lima: Editorial IDEMSA, pp. 668.

LEÓN, Silvio

2011        “*La jurisprudencia y su fuerza vinculante*”. Consulta: 10 de febrero de 2017.

<http://revistas.ugca.edu.co/files/journals/2/articles/148/public/148-377-1-PB.pdf>

MALPICA, Luis

s/f        “*La justicia fiscal y administrativa*”. Consulta: 22 de marzo de 2017.

<http://www.ordenjuridico.gob.mx/Noticias/NoticiasOJN/Eventos/2doCI/Textos/5.pdf>

MARINONI, Luiz

2015      “*El precedente interpretativo*”. En PRIORI, Giovanni (coordinador). *El rol de las altas cortes y el derecho a la impugnación*. Lima: Palestra, pp. 213-232.

MARINONI, Luiz

2013      *Precedentes Obligatorios*. Primera Edición. Lima: Palestra.

MONROY GÁLVEZ, Juan y Juan MONROY PALACIOS

2008      “*El recurso de casación y su imprescindible reforma*”. *Revista Jurídica del Perú*. Lima, número 84, pp. 381-416.

MORÓN, Juan

2014      *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Décima Edición. Lima: Editorial Gaceta Jurídica, pp. 110.

OROZCO, Martín

2011      *La creación judicial del derecho y el precedente vinculante*. Madrid: Editorial Thomson Reuters, pp. 149-150.

PAREDES, Jelio

2008 *La Predictibilidad Jurídica y el Precedente*. Lima: Editorial San Marcos, pp. 21.

PRIORI, Giovanni

2003 *La efectiva tutela jurisdiccional de las situaciones jurídicas materiales: hacia una necesaria reivindicación de los fines del proceso*. *Ius et Veritas*. Año XIII, número 26, pp. 290.

QUIROGA, Aníbal

2009 “*Los Precedentes vinculantes y el overruling en el Tribunal Constitucional*”. Memoria del X Congreso Iberoamericano de Derecho Constitucional. Lima: Editorial IDEMSA, pp. 758-759.

RAMÍREZ, Nelson

2015 “*Corte Suprema y jurisprudencia normativa*”. En PRIORI, Giovanni (coordinador). *El rol de las altas cortes y el derecho a la impugnación*. Lima: Palestra, pp. 233-242.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA

s/f Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (RAE).

Consulta: 11 de noviembre de 2018.

<http://dle.rae.es/?id=TuvfsO1>

RODRÍGUEZ, Roger

2007 *“El precedente constitucional en el Perú: Entre el poder de la historia y la razón de los derechos”*. Estudios al precedente constitucional. Lima, pp. 57.

RUBIO, Marcial

2006 *“El sistema jurídico. Octava Edición”*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, pp. 121.

TARUFFO, Michele

2005 *El vértice ambiguo. Ensayos sobre la Casación civil*. Lima: Palestra, pp. 145-153.

TARUFFO, Michele

2008 *“Las Dimensiones del precedente judicial”*. *JuS Constitucional*. Lima, número 1, pp. 25-43.

TARUFFO, Michele

2012 *“El precedente judicial en los sistemas de Civil Law”*. *Ius et Veritas*, número 45, pp. 88-95

TARUFFO, Michele

2007 *Precedente y jurisprudencia*. Consulta: 22 de marzo 2017.

<https://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/precedente/article/viewFile/1434/1831>

TITO, Yolanda

2011 *Guía para reconocer un verdadero criterio vinculante del Tribunal Constitucional*. Lima: Editorial Gaceta Jurídica, pp. 125.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005 *Expediente N° 4119-2005-PA/TC*. Sentencia: 29 de agosto de 2005.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005 *Expediente N° 0024-2003-AI/TC*. Sentencia: 10 de octubre de 2005.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2005 *Expediente N° 0048-2004-PI/TC*. Sentencia: 1 de abril de 2005.

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

2010 *Expediente N° 00001-2010-CC/TC*. Sentencia: 12 de agosto de 2010.

TRIBUNAL FISCAL

2013 *Expediente N° 10867-3-2013*. Sentencia: 2 de julio de 2013.

TRIBUNAL FISCAL

2013 *Expediente N° 12233-3-2013*. Sentencia: 25 de julio de 2013.

TRIBUNAL FISCAL

2013 *Expediente N° 13263-8-2013*. Sentencia: 16 de agosto de 2013.

TRIBUNAL FISCAL

2015 *Expediente N° 11970-4-2015*. Sentencia: 9 de diciembre de 2015.

TRIBUNAL FISCAL

2016 *Expediente N° 6088-1-2016*. Sentencia: 24 de junio de 2016.

TRIBUNAL FISCAL

2016 *Expediente N° 4205-1-2016*. Sentencia: 3 de mayo de 2016.

TRIBUNAL FISCAL

2016 *Expediente N° 4076-1-2016*. Sentencia: 27 de abril de 2016.

TRIBUNAL FISCAL

2016 *Expediente N° 08969-1-2016*. Sentencia: 23 de setiembre de 2016.

TRIBUNAL FISCAL

2016 *Expediente N° 02294-3-2016*. Sentencia: 8 de marzo de 2016.

TRIBUNAL FISCAL

2016 *Expediente N° 06291-3-2016*. Sentencia: 5 de julio de 2016.

TRIBUNAL FISCAL

2016 *Expediente N° 07133-8-2016*. Sentencia: 25 de julio de 2016.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 9971-4-2017*. Sentencia: 14 de noviembre de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 9639-1-2017*. Sentencia: 30 de octubre de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 7665-10-2017*. Sentencia: 29 de agosto de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 7037-10-2017*. Sentencia: 11 de agosto de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 7023-4-2017*. Sentencia: 11 de agosto de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 10965-4-2017*. Sentencia: 12 de diciembre de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 9590-1-2017*. Sentencia: 27 de octubre de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 9504-10-2017*. Sentencia: 25 de octubre de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 8304-1-2017*. Sentencia: 19 de setiembre de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 7670-10-2017*. Sentencia: 29 de agosto de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 6509-1-2017*. Sentencia: 25 de julio de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 6378-2-2017*. Sentencia: 21 de julio de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 5988-2-2017*. Sentencia: 12 de julio de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 5489-10-2017*. Sentencia: 7 de junio de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 4711-2-2017*. Sentencia: 31 de mayo de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 00042-2-2017*. Sentencia: 4 de enero de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 2678-4-2017*. Sentencia: 24 de marzo de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 4867-10-2017*. Sentencia: 24 de marzo de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 3490-4-2017*. Sentencia: 21 de abril de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 7037-10-2017*. Sentencia: 11 de agosto de 2017.

TRIBUNAL FISCAL

2017 *Expediente N° 2574-8-2017*. Sentencia: 22 de marzo de 2017.

VILLOTA, Marco

2011 *Antecedente, precedente y práctica parlamentaria.* Consulta: 11 de noviembre de 2018.

<http://gforno.blogspot.com/2011/10/antecedente-precedente-y-practica.html>

