

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



“LA INDETERMINACIÓN NORMATIVA EN EL DERECHO TRIBUTARIO
PERUANO A TRAVÉS DE SUS CASOS DE LAGUNAS Y ANTINOMIAS”

Tesis para optar el grado de Doctor en Derecho

AUTOR

Mg. Jaime Niltong Lara Márquez

ASESOR

Dr. Félix Francisco Morales Luna

Lima - Perú

Agosto 2020

RESUMEN

Contrariamente a las perspectivas tradicionales que elaboran teorías y argumentos para sostener que el Derecho Tributario o bien no tiene lagunas jurídicas o que bien sí las tiene, nosotros hemos optado por una perspectiva distinta, que consiste en comprobar empíricamente mediante el análisis jurisprudencial, que el Tribunal Fiscal y del Tribunal Constitucional resuelven casos que inequívocamente califican como lagunas jurídicas y antinomias, aun cuando no lo digan formalmente e inclusive cuando lo nieguen expresamente, comprobando con ello que en el Derecho Tributario objetivamente existen supuestos de indeterminación normativa.

Tradicionalmente se ha sostenido que en el Derecho Tributario no existen lagunas jurídicas, precisamente por ser completo a causa del principio de legalidad, reserva de ley y tipicidad, de los que se deriva una regla general excluyente o principio de cierre, que constituye derecho positivo y conforme al cual, lo no regulado no está fiscalmente gravado. Conforme a ello, cualquier caso relevante o bien tiene una regla específica que lo regula, o no la tiene. En este último caso, sería de aplicación la regla de cierre, que dispone la ausencia de gravamen.

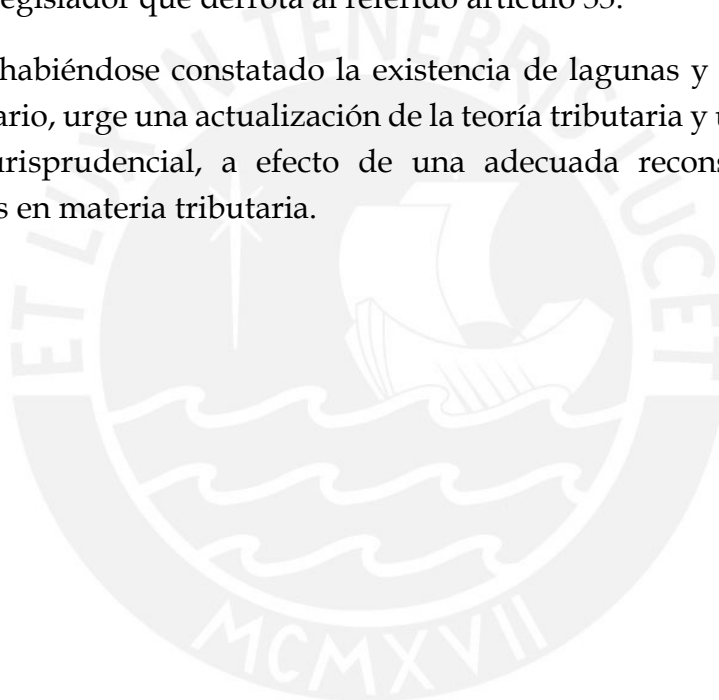
La tradicional reconstrucción del Derecho Tributario está elaborada sobre los caracteres del primigenio “Estado Legal de Derecho”, cuyas bases teóricas son las del positivismo teórico, que concebía al derecho como pleno, cerrado, autosuficiente y consistente; por ende, carente de lagunas y de antinomias. Sin embargo, desde poco antes de mediados del Siglo XX el modelo de estado ha evolucionado hacia el “Estado Constitucional de Derecho” y sus bases teóricas también se han reformulado. Ahora se admite que la Constitución al igual que los principios tienen valor normativo. Hay control de la constitucionalidad de las leyes, lo que quiere decir que el legislador se puede equivocar. El principio de legalidad ha cedido su supremacía al principio de constitucionalidad. Se admite la incorporación de la moral al derecho, entre otros caracteres, conforme a los cuales, no hay objeción para admitir la existencia de lagunas en el Derecho Tributario, toda vez que las reglas son derrotables y los principios en conflicto se aplican por ponderación.

Así por ejemplo, en la RTF 1479-10-2013 se da cuenta de un caso en el que se determinó incremento patrimonial no justificado, que constituye renta presunta, pero para el cual el sistema no contenía regla que fijara la alícuota que permita calcular el impuesto. Claramente es un caso de laguna normativa en el que no hay regla que establezca la tasa aplicable. Conforme a la reconstrucción del positivismo teórico, se debió haber resuelto que el supuesto no estaba gravado, en aplicación de la regla de cierre; sin embargo, el Tribunal Fiscal aplicando el principio nadie puede

beneficiarse de su propia torpeza, resolvió disponiendo el gravamen y aplicando la escala progresiva acumulativa que está prevista para rentas de cuarta y quinta categoría.

En otro caso, el Tribunal Constitucional (Exp. N° 04532-2013-PA/TC) estableció que en las apelaciones ante el Tribunal Fiscal se suspende el computo de intereses moratorios, por el exceso del plazo máximo que para resolver tiene el referido tribunal, a pesar de que el artículo 33 del Código Tributario, establecía expresamente que en tal supuesto no se suspendía el computo de intereses moratorios. El referido caso configura claramente un supuesto de laguna axiológica, en la que el tribunal en aplicación de criterios valorativos pone de manifiesto una excepción implícita no prevista por el legislador que derrota al referido artículo 33.

En conclusión, habiéndose constatado la existencia de lagunas y antinomias en el Derecho Tributario, urge una actualización de la teoría tributaria y un sinceramiento del discurso jurisprudencial, a efecto de una adecuada reconstrucción de las prácticas legales en materia tributaria.





A mis hijos Cristina e Ignacio
con inmenso afecto

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	I
-------------------	---

CAPÍTULO 1

MARCO TEÓRICO

LA APLICACIÓN DEL DERECHO Y LA JUSTIFICACIÓN DE LAS DECISIONES JURÍDICAS

1.1. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS	1
1.1.1. El silogismo jurídico.....	5
1.1.2. Problemas en la justificación de las premisas.....	9
1.1.2.1. Problemas de relevancia.....	10
1.1.2.2. Problemas de interpretación.....	11
1.1.2.3. Problemas de prueba.....	12
1.1.2.4. Problemas de calificación.....	12
1.2. LA INDETERMINACIÓN NORMATIVA.....	13
1.2.1. Definición de indeterminación normativa.....	13
1.2.2. Tipología de las situaciones de la indeterminación normativa. Las lagunas y antinomias.....	15
1.2.2.1. El problema de la compleción. Las lagunas normativas.....	17
1.2.2.2. El problema de la incertidumbre. Las lagunas de reconocimiento.....	20
1.2.2.3. El problema de los valores. Las lagunas axiológicas.....	20
1.2.2.4. El problema de la coherencia. Las antinomias.....	23
1.3. EL TRATAMIENTO DE LA INDETERMINACIÓN NORMATIVA EN EL ESTADO MODERNO.....	26

1.3.1. El Estado Legislativo de Derecho.....	36
1.3.1.1. El principio de legalidad y la primacía de la ley.....	36
1.3.1.2. El tratamiento de las lagunas normativas.....	44
1.3.1.3. El tratamiento de las antinomias normativas.....	50
1.3.2 El Estado Constitucional de Derecho.....	50
1.3.2.1. La constitucionalización de los sistemas jurídicos.....	51
1.3.2.2. El tratamiento de las lagunas jurídicas.....	55
1.3.2.3. El tratamiento de las antinomias normativas.....	66
1.4. LA REGLA DE CIERRE.....	67
1.5. FALTA DE REGLA PERMISIVA NO PRODUCE LAGUNA.....	72
1.5.1. Regla de permisión débil.....	73
1.5.2. Regla de permisión fuerte.....	73
1.6. EL DERECHO TRIBUTARIO Y LA INDETERMINACIÓN NORMATIVA. EL TRATAMIENTO DE LAS LAGUNAS NORMATIVAS.....	76
1.6.1. Negación expresa, directa y total.....	77
1.6.2. Negación indirecta.....	81
1.6.2.1. Negación indirecta expresa.....	81
1.6.2.2. Negación indirecta y tácita.....	84
1.6.3. Negación parcial.....	86
1.6.4. Admiten la existencia de lagunas, pero niegan la aplicación de los métodos de integración jurídica.....	90
1.6.5. Admiten la existencia de lagunas y el uso de la analogía.....	91

CAPÍTULO 2

¿EXISTEN LAGUNAS NORMATIVAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO PERUANO?

ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 1479-10-2013 QUE CONSTITUYE PRECEDENTE DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

2.1. PRESENTACIÓN DEL CASO.....	96
2.1.1. ¿En qué consiste el incremento patrimonial no justificado?.....	97
2.1.2. ¿Cómo se grava el incremento patrimonial no justificado?.....	99
2.1.3. Los hechos, la norma aplicable y el problema del caso.....	100
2.1.4. ¿Qué casos quedan sin regulación por el artículo 65-A del Código Tributario?.....	103
2.2. ¿CÓMO RESOLVIÓ EL CASO EL TRIBUNAL FISCAL?.....	106
2.2.1. La decisión de la mayoría de los Vocales del Tribunal Fiscal.....	108
2.2.2. El voto discrepante.....	109
2.3. ANÁLISIS DE LA ARGUMENTACIÓN CONTENIDA EN LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 1479-10-2013.....	111
2.3.1. La argumentación de la posición mayoritaria.....	111
2.3.1.1. El argumento de reducción al absurdo.....	114
2.3.1.2. El argumento teleológico.....	118
2.3.1.3. El argumento de la prohibición de sacar ventaja de la propia torpeza.....	122
2.3.2. La argumentación del voto discrepante.....	128
2.3.3. Observación crítica.....	129
2.4. ¿QUÉ DEMUESTRA EL CASO?.....	131
2.4.1. ¿Estamos ante una laguna normativa?.....	131

2.4.2. El Caso “Riggs vs Palmer”	136
2.4.2.1. El principio por el cual “nadie puede tomar ventaja de su propia torpeza”	136
2.4.2.2. El voto discrepante del juez Gray.....	140
2.4.2.3. Fundamentos de la sentencia.....	142
2.4.2.4. Comparación entre el caso Riggs versus Palmer y la RTF N° 1479-10-2013.....	144
2.4.3. El caso demuestra.....	151

CAPÍTULO 3

LAS LAGUNAS DE RECONOCIMIENTO EN EL DERECHO TRIBUTARIO PERUANO

ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 9882-9-2013 QUE CONSTITUYE PRECEDENTE DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

3.1. PRESENTACIÓN DEL CASO.....	153
3.2. CONCEPTOS PREVIOS.....	155
3.2.1. La potestad sancionadora de la Administración Tributaria.....	155
3.2.2. Los principios de la potestad sancionadora	158
3.2.3. La obligación tributaria.....	160
3.2.3.1. Obligaciones tributarias sustanciales.....	160
3.2.3.2. Obligaciones tributarias formales.....	160
3.2.3.3. Las infracciones tributarias formales.....	161
3.2.4. Sanciones por infracciones tributarias formales.....	161
3.3. ANÁLISIS DEL CASO.....	162
3.3.1. Los hechos del caso y las normas aplicables.....	162
3.3.2. ¿En qué consistía la infracción imputada al contribuyente?.....	164

3.3.3. ¿Cómo resolvió el caso el Tribunal Fiscal?.....	165
3.3.4. Argumentos de las partes.....	166
3.3.4.1. Argumentos de la Administración Tributaria.....	166
3.3.4.2. Argumentos del contribuyente.....	166
3.3.4.3. Argumentos del Tribunal Fiscal.....	168
3.3.4.3.1. Criterio vinculante aprobado mediante acuerdo de Sala Plena	168
3.3.4.3.2. Análisis de la RTF N° 1382-3-2010.....	170
3.3.4.3.2.1. Análisis de la RTF N° 1127-4-96.....	171
3.3.4.3.3. Análisis de la RTF N° 16744-9-2012.....	172
3.3.4.3.4. Análisis de la RTF N° 21648-2-2012.....	173
3.3.4.3.5. Argumentos expresados en la resolución de observancia obligatoria N° 9882-9-2013	175
3.4. LAS LAGUNAS DE RECONOCIMIENTO	178
3.4.1. Definición de laguna de reconocimiento.....	178
3.4.2. Clasificación de las lagunas de reconocimiento.....	179
3.4.2.1. Lagunas por ambigüedad.....	180
3.4.2.2. Lagunas por vaguedad.....	184
3.4.2.2.1. La vaguedad y el defecto de las normas.....	187
3.4.2.2.2. Lagunas por generalidad.....	191
3.4.2.2.3. Rasgos de la vaguedad.....	197
3.4.2.2.3.1. Afectación al alcance de las normas no a su sentido.....	198
3.4.2.2.3.2. La vaguedad implica una invocación a la tolerancia.....	198
3.5. LAGUNA POR VAGUEDAD EN EL CASO DE LA RTF DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA.....	199

3.6. OTROS CASOS DE VAGUEDAD REFERIDOS A LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS PARA LOS COMPROBANTES DE PAGO.....	201
3.7. COMENTARIOS FINALES A LA RTF DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA.....	203
3.8. ¿QUÉ DEMUESTRA EL CASO?.....	205

CAPÍTULO 4

LAS LAGUNAS AXIOLÓGICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO PERUANO

ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL N° 04532-2013-PA/TC

4.1. PRESENTACIÓN DEL CASO.....	207
4.1.1. Los hechos del caso y las normas aplicables.....	207
4.1.2. Decisión y argumentación del Tribunal Constitucional.....	210
4.2. SISTEMAS NORMATIVOS Y LAGUNAS AXIOLÓGICAS.....	213
4.2.1. Principios y reglas.....	213
4.2.2. Lagunas axiológicas.....	216
4.2.3. Técnica de la disociación.....	220
4.2.4. Derrotabilidad de las reglas.....	224
4.2.5. Recapitulación.....	229
4.3. ANÁLISIS DEL CASO RESUELTO MEDIANTE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EMITIDA EN EL EXPEDIENTE N° 04532-2013-PA/TC COMO UNA LAGUNA AXIOLÓGICA.....	230
4.4. ¿QUÉ DEMUESTRA EL CASO?.....	238

CAPÍTULO 5

¿EXISTEN ANTINOMIAS EN LAS NORMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO PERUANO?

ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 6067-1-2014 QUE CONSTITUYE PRECEDENTE DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

5.1. PRESENTACIÓN DEL CASO.....	239
5.1.1. Hechos, problema y normas aplicables.....	239
5.1.2. ¿Cómo resolvió el caso el Tribunal Fiscal?.....	241
5.2. ANTINOMIAS Y SISTEMAS NORMATIVOS.....	244
5.2.1. Definición de antinomia.....	244
5.2.2. Clases de antinomias.....	247
5.2.2.1. Antinomias deónticas.....	247
5.2.2.2. Antinomias no deónticas.....	249
5.2.2.3. Antinomias aparentes.....	249
5.2.3. Criterios para resolver las antinomias.....	253
5.2.3.1. Criterio de jerarquía.....	254
5.2.3.2. Criterio de temporalidad.....	254
5.2.3.3. Criterio de especialidad.....	254
5.2.3.3.1. La norma especial prevalece sobre la norma general.....	254
5.2.3.3.2. Género próximo y diferencia específica.....	255
5.2.3.3.3. Norma excepcional.....	256
5.2.3.3.4. Nexo sintáctico divergente.....	258
5.2.3.3.4.1. Nexo sintáctico divergente explícito.....	259
5.2.3.3.4.2. Nexo sintáctico divergente implícito.....	259
5.2.3.3.5. Relatividad de la relación general-especial.....	259

5.2.3.3.5.1. Relación típica general-especial.....	260
5.2.3.3.5.2. Relatividad del criterio general-especial.....	260
5.2.3.3.5.3. Reciprocidad de la relación general-especial.....	261
5.2.3.3.5.4. Ambas normas son especiales.....	262
5.2.3.3.6. La norma general.....	263
5.2.3.3.6.1. ¿Qué es una norma general?.....	263
5.2.3.3.6.2. Generalidad y finalidad de la norma.....	267
5.2.3.3.6.3. Reglas subincluyentes o sobreincluyentes.....	269
5.2.3.3.7. Clasificación de los casos de aplicación del principio de especialidad.....	270
5.2.3.3.7.1. Antinomia entre normas de igual jerarquía e igual temporalidad.....	270
5.2.3.3.7.1.1. Dentro de un mismo dispositivo.....	270
5.2.3.3.7.1.2. Entre distintos dispositivos.....	270
5.2.3.3.7.2. Antinomia entre normas con distinta temporalidad, pero igualmente especiales.....	271
5.2.3.3.7.3. Entre una general y la otra especial.....	273
5.2.3.3.7.3.1. Ambas reglas general y especial con igual temporalidad..	273
5.2.3.3.7.3.2. Norma especial posterior.....	274
5.2.3.3.7.3.3. Norma especial anterior.....	274
5.2.3.3.7.4. Conflicto entre normas de diferente jerarquía.....	275
5.2.3.3.7.4.1. La norma especial es de inferior jerarquía.....	275
5.2.3.3.7.4.2. La norma especial es de superior jerarquía.....	275
5.3. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA RTF N° 6067-1-2014.....	275
5.4. ¿QUÉ DEMUESTRA EL CASO?.....	282

Conclusiones	284
Bibliografía	294
Anexo jurisprudencial	307



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objetivo demostrar que en el Derecho Tributario peruano existen “lagunas” y “antinomias”; esto es, supuestos de indeterminación normativa o indeterminación jurídica, que en la teoría legal también se denominan “casos difíciles”. El estudio de los referidos supuestos de indeterminación normativa se efectuará mediante su constatación empírica, a través del análisis de la jurisprudencia, así como mediante su explicación teórica.

La presente investigación se justifica por cuanto en los referidos casos difíciles, confluyen problemas jurídicos fundamentales, donde se confrontan diversas concepciones teóricas, perspectivas filosóficas y puntos de vista fundacionales acerca del Derecho, como por ejemplo, qué es el Derecho, cuáles son los instrumentos legales aplicables, cuáles son sus fundamentos, cuáles son sus límites, en suma, cuál es el alcance y contenido de la juridicidad.

Los referidos casos difíciles o supuestos de indeterminación jurídica, constituyen verdaderas encrucijadas legales, donde la solución de los mencionados casos se enrumba en uno u otro sentido, según sea la definición de Derecho que se tenga, de cuáles sean las fuentes del derecho que se reconozcan, de cuál sea la relación que se admita entre derecho y moral, de cuál sea la función que se reconozca a la interpretación jurídica, de cuál sea la estructura y tipo de norma que se admita, así como de las formas de razonamiento a emplear y de las maneras de comprobar la veracidad de las conclusiones. De tal manera que, el estudio, análisis y solución de los referidos casos difíciles supone asumir una posición sobre cuestiones centrales en el Derecho, como por ejemplo, de si el Derecho sólo comprende reglas o además incluye principios y fines, si se reconocen o no la existencia de lagunas jurídicas y de cuáles son las formas admisibles de resolverlas, o la función y alcance de la discrecionalidad judicial y de si aquello con lo que se resuelven los referidos problemas sigue siendo derecho o tiene una naturaleza distinta. En suma, de cuál es la relación entre el derecho y la razón y de cuál es la relación entre el derecho y la moral y de si existe o no una separación conceptual entre ellas.

En consecuencia, los casos difíciles o situaciones de indeterminación jurídica o de indeterminación normativa, constituyen verdaderas experiencias transformadoras, una suerte de epifanía jurídica, capaces de convertir a meros operadores jurídicos en auténticos juristas. Dan lugar pues, a auténticas “experiencias recalcitrantes”¹, tal como las denomina Frederick Schauer, permitiendo apreciar claramente las formas opuestas de resolver los casos, así como las disímiles bases teóricas sobre las que se construyen las referidas decisiones.

En ese mismo sentido, los denominados casos difíciles o supuestos de indeterminación jurídica no sólo constituyen auténticos problemas urgentes de pronta solución, sino de verdaderos puntos de inflexión en el desarrollo teórico y práctico del Derecho, así como auténticas oportunidades transformadoras del entendimiento y la comprensión legal, capaces de confrontar a los operadores jurídicos, con el pasado y con el futuro. La forma cómo estos se afronten teóricamente incidirá sobre la forma como se han de resolver los casos en situaciones cotidianas; toda vez que, los referidos problemas son capaces de propiciar la transformación radical de añejas formas de entender y de actuar en el Derecho. Nadie queda indemne después de una experiencia como esa, de allí que su análisis metódico y sistemático, premunido de suficiente base teórica, sea imprescindible para su mejor comprensión y aprovechamiento práctico.

Asimismo, el presente trabajo tiene entre sus objetivos la pretensión, parafraseando a Paolo Grossi, de contribuir, en el campo del derecho tributario, a desatar el nudo que por doscientos años se ha venido sedimentando en la mente y en el corazón de los que profesionalmente se dedican a su ejercicio, en especial de quienes se ocupan de sus aspectos más operativos y cotidianos. Así, dice Grossi, que “El autor se ha dado cuenta, en su ya largo y continuo trabajo de investigación histórico-jurídica, que un grueso y enmarañado nudo de certezas axiomáticas se ha ido sedimentando lentamente en el intelecto y en el corazón del jurista moderno, un nudo que ha sido aceptado pasivamente, que ni siquiera se ha planteado discutir porque aparece fundado sobre un lúcido proyecto originario de mitificación: mitificación como proceso de absolutización de nociones y principios relativos y discutibles, mitificación como traspaso de un proceso de conocimiento a un proceso de creencia.”²

Al efecto, el presente trabajo que ponemos a vuestra consideración es la recopilación y análisis de resoluciones del Tribunal Fiscal que, ejemplifican cada uno de los casos de indeterminación jurídica que reconoce la teoría legal. Todos ellos,

¹ Schauer, Frederick. Las reglas en juego. Un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana. Madrid, Marcial Pons, 2004, p.110

² Grossi, Paolo. Mitología jurídica de la modernidad. Madrid, Editorial Trotta, 2003, p.

con la particularidad de estar referidos a materia tributaria, área del derecho sobre la que un sector mayoritario de la doctrina sostiene la inexistencia de lagunas jurídicas, debido a que la referida área se halla regida por los principios de legalidad y de reserva de ley tributaria.

Conforme lo señalan Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin, la existencia de lagunas jurídicas en el Derecho no es un tema teórico, sino empírico³. En consecuencia, la mejor forma de comprobar si existen o no, lagunas jurídicas en el Derecho Tributario, más específicamente en el área del Derecho Tributario Sustancial es analizando la jurisprudencia de los órganos resolutores, en particular, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal. Son los órganos resolutores, jueces y tribunales administrativos los que, en último término, confirman el alcance de la “regla de reconocimiento”, que es aquella regla, según señala Herbert L.A. Hart, que en definitiva permite identificar cuál es el derecho válido en una sociedad⁴. De esta manera, “son los órganos de aplicación (jueces, en sentido amplio) quienes tienen un especial protagonismo, pues teniendo la palabra definitiva en las controversias jurídicas, sus decisiones son determinantes en la configuración de la regla de reconocimiento”⁵ aun cuando, como señala el propio Hart, “en la mayor parte de los casos la regla de reconocimiento no es expresada [explícitamente], sino que su existencia se muestra en la manera en que las reglas particulares son identificadas, ya por los tribunales u, otros funcionarios ya por los súbditos o sus consejeros”⁶.

En consecuencia, si del análisis de la jurisprudencia se comprueba que en opinión de los jueces y tribunales administrativos, al resolver causas concretas, el derecho tributario tiene lagunas, entonces se abrirá una gran oportunidad para repensar las bases teóricas de la referida área del derecho. Sin embargo, de una revisión preliminar de la jurisprudencia se comprueba que los jueces son adversos a reconocer formalmente en sus sentencias la existencia de lagunas en el derecho tributario. Esto se debería a que la teoría mayoritaria en derecho tributario sostiene expresa e inveteradamente que el derecho tributario es un sistema cerrado de reglas a causa del principio de legalidad y, por ende, se trata de un área del derecho carente de lagunas. Ello nos motivó a realizar un estudio de jurisprudencia, a efecto de comprobar, si en los hechos y contrariamente a lo que se sostiene en el discurso formal, teórico y jurisprudencial, los tribunales resuelven casos que califican inequívocamente como supuestos de lagunas jurídicas, aun cuando formalmente no los declaren como tales, entonces habremos comprobado que la regla de cierre,

³ Alchourrón Carlos y Eugenio Bulygin. Sistemas normativos. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas. Buenos Aires, Astrea 2017, p. 167.

⁴ Hart, Herbert L.A. El concepto de derecho. Buenos Aires, AbeledoPerrot 2011, p. 125.

⁵ Morales Luna, Félix. La regla de reconocimiento del sistema jurídico peruano. Estudio analítico de las fuentes del derecho peruano. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2018, p. 82.

⁶ Hart, Herbert L.A. El concepto de derecho. Buenos Aires, AbeledoPerrot 2011, p. 127.

derivada del principio de legalidad y de reserva de ley, conforme a lo cual, “todo lo no prohibido está permitido”, no cierra herméticamente el sistema tributario, dando lugar, en casos excepcionales, a supuestos de laguna jurídica. Que el sistema tributario, no es un sistema de reglas, sino un sistema reglas y principios. Que el principio de legalidad, al igual que los demás principios, no se aplica por subsunción, sino por ponderación, lo que significa además que en algunos casos pueda ceder frente al principio contrario. Que existen excepciones a la separación conceptual entre derecho y moral, dando pie a teorías incorporacionistas, entre otras consecuencias adicionales.

En ese sentido, el análisis jurisprudencial que se pretende realizar en la presente investigación, no se limitará a constatar lo que los jueces dicen que hacen en sus sentencias, en relación con los casos de indeterminación jurídica (lagunas y antinomias), conforme lo declaran en el texto de sus sentencias y resoluciones; sino que, tendrá la pretensión de comprobar lo que efectivamente hacen los jueces con sus sentencias, referidas a casos de indeterminación jurídica, aun cuando no lo digan.

En consecuencia, la presente investigación tiene por objetivo constatar empíricamente la existencia en el derecho tributario de casos de indeterminación jurídica, a pesar que los tribunales y operadores legales no los denominen como tales, o incluso los nieguen explícitamente. La referida situación pone de manifiesto las dificultades que afrontan los tribunales para resolver con solvencia los “casos difíciles”, debido a los límites explicativos de las viejas teorías, que aún se siguen utilizando, en contextos renovados como el del Estado Constitucional de Derecho. No obstante, lo antes señalado, los fundamentos del constitucionalismo actual afloran constantemente en diversos fallos, por lo que solo hace falta un sinceramiento del discurso con las nuevas circunstancias y una actualización de la teoría. Aun cuando los tribunales formalmente nieguen la existencia de lagunas en el derecho tributario, en la práctica no solo las reconocen de hecho, sino que las resuelven jurídicamente, creando normas expresas para los referidos casos, con aquiescencia de la comunidad jurídica, lo que pone de manifiesto la vigencia práctica del Estado Constitucional de Derecho y la nueva configuración de la regla de reconocimiento del derecho tributario peruano.

En el primer capítulo se analizan las bases teóricas de la fundamentación racional de las decisiones jurídicas, así como el concepto de indeterminación jurídica, precisando sus alcances y su contenido. Lo propio se hace respecto de las lagunas y antinomias, analizando el concepto de laguna jurídica, las objeciones en contra de su admisión en el derecho tributario y las explicaciones teóricas a su favor, fundadas en los caracteres del Estado Constitucional de Derecho y sus implicancias con relación al principio de legalidad. Asimismo, se analizan los límites de la denominada regla de cierre, conforme a lo cual, en materia tributaria, “lo no

regulado no estaría fiscalmente gravado”, poniendo de manifiesto las limitaciones lógicas de la referida regla, en aras de resaltar su naturaleza de principio jurídico susceptible de ser aplicado por ponderación.

En el segundo capítulo se trata el caso de las lagunas normativas concebidas como falta de regla expresa, así como el caso particular, según el cual la falta de regla permisiva no calificaría como laguna jurídica. En este capítulo, analizamos la Resolución de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal N° 1479-10-2013, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 26 de febrero de 2013, en la cual se trata el caso, en que no habiendo regla jurídica expresa que establezca la tasa del impuesto a la renta aplicable a quienes se les ha detectado incremento patrimonial no justificado, el Tribunal Fiscal resolvió el referido caso, disponiendo el cobro del gravamen en aplicación de principios y por lo tanto con una solución distinta a la de desestimar el gravamen por no estar regulado en regla expresa.

Asimismo, en este segundo capítulo, hacemos un paralelo entre el caso de la RTF N° 1479-10-2013 antes señalada, con el caso Riggs Vs Palmer, que Ronald Dworkin popularizó en su oportunidad, con ocasión del debate que el referido autor americano, sostuvo con Herbert L.A. Hart, referido a si el derecho es un sistema de reglas, como sostenía Hart, o si contrariamente es un sistema de reglas y principios, como sostenía Dworkin. Si bien en aquel caso se trataba de una laguna axiológica, resulta relevante su referencia en este capítulo para reforzar uno de los temas en los que se basa la investigación: que para determinar que estamos ante una laguna, así como para su respectivo tratamiento, es necesario recurrir a los principios jurídicos, lo que implica previamente admitir que se trata de normas distintas a las reglas, y que forman parte junto con ellas de los sistemas jurídicos.

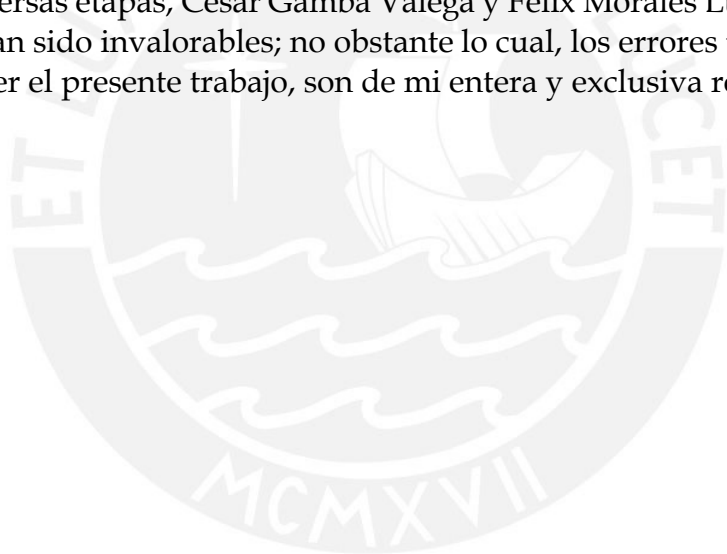
En el tercer capítulo analizamos las lagunas de reconocimiento en sus dos versiones, de lagunas de reconocimiento por ambigüedad y de lagunas de reconocimiento por vaguedad, poniendo especial énfasis en la vinculación entre la vaguedad y la generalidad que es una característica de las reglas jurídicas. Asimismo, efectuamos la constatación de que la vaguedad no es tanto un problema, como una solución. En este capítulo analizamos la Resolución de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal N° 9882-9-2013, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 1 de julio de 2013, la cual trata un caso de vaguedad extensional de la disposición normativa contenida en el Reglamento de Comprobantes de Pago, en cuanto establece que los comprobantes de pago deben contener la referencia del lugar de emisión; esto es, si dicha referencia debe señalar solo el distrito, o también la provincia o también el departamento, donde está ubicado el establecimiento, al no haberse señalado con precisión la extensión de las referidas referencias; teniendo en consideración, que el incumplimiento de uno de los requisitos, implica la invalidez del comprobante de pago e incurrir en infracción.

En el cuarto capítulo analizamos las lagunas axiológicas y la derrotabilidad de las reglas jurídicas, como consecuencia del reconocimiento del valor normativo de los principios y de la propiedad disposicional que tienen las reglas jurídicas, como consecuencia de incluir implícitamente en su formulación lógica, la aserción “a menos que”. En este capítulo analizamos la Resolución del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 4532-2013-PA/TC y publicada en el diario oficial El Peruano el 14 de marzo de 2019, en el que se resolvió el caso referido a si procedía o no el cobro de intereses moratorios, durante el exceso del plazo máximo de 12 meses que para resolver las apelaciones tiene el Tribunal Fiscal, a pesar que el artículo 33 del Código Tributario, expresamente establece que, al vencimiento del plazo de los 12 meses, no se suspenderá el cobro de intereses moratorios; no obstante lo cual, en el caso analizado, el Tribunal Constitucional dispuso la suspensión del cómputo de los referidos intereses moratorios, durante el plazo que excede los 12 meses. Asimismo, analizamos el caso de las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas con ocasión de la aplicación del principio de economía procesal, las que, en nuestra opinión, constituyen casos de lagunas axiológicas que, hace varias décadas vienen siendo integradas por el referido tribunal administrativo, aun cuando no hayan sido calificadas como tales.

En el quinto capítulo analizamos las antinomias en el derecho tributario, que son aquellos casos en que existen normas contradictorias, poniendo especial atención en un nuevo tipo de antinomia, a la que hemos denominado de “reciprocidad”, donde la contradicción entre una regla general y otra especial es recíproca, dependiendo del punto de vista de su evaluación. Asimismo, hacemos la distinción entre regla especial y regla excepcional precisando sus consiguientes consecuencias. En este capítulo analizamos la Resolución de Observancia Obligatoria del Tribunal Fiscal N° 6067-1-2014, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 31 de mayo de 2014. Caso que fue resuelto por el Tribunal Fiscal aplicando el criterio de prevalencia de la regla especial y que en nuestra opinión configura el caso de reciprocidad antes señalado.

Finalmente, debemos advertir que las referencias bibliográficas mostradas a pie de página tienen en todos los casos la referencia completa de la fuente citada, habiendo prescindido de las conocidas abreviaturas en latín que se suelen utilizar en las investigaciones académicas. Ello debido a que, en nuestra opinión, esta manera de citar facilita la consulta del lector a quien le evitamos remontarse páginas adelante, para ubicar la referencia completa, y porque la utilización de esta forma de citar que usamos, no representa mayor esfuerzo en la redacción haciendo uso de los modernos procesadores de texto, y porque evita la pérdida de la referencia bibliográfica cuando en la redacción, existiendo un *loc cit*, se inserta en medio, una nueva referencia.

Para terminar, debo expresar mis más sinceros agradecimientos a los profesores del Master de Argumentación Jurídica de la Universidad de Alicante, donde surgió la idea primigenia de la presente investigación, y quienes contribuyeron notablemente esclareciendo muchas de nuestras dudas iniciales, así como haciéndonos valiosas críticas, sugerencias y observaciones. Una mención especial, merece el profesor Manuel Atienza Rodríguez, director del referido master, con quien tuve la oportunidad de intercambiar opiniones en más de una ocasión, tanto en Alicante, como en Lima. Asimismo, debo agradecer a los profesores Giovanni Batista Ratti, Luis Vega Reñón, Pierluigi Chiassoni, José Juan Moreso, Jacques Malherbe y Robert Alexy, cuyo paso por Lima aproveché para esclarecer conceptos e intercambiar puntos de vista. De la misma manera, debo agradecer al profesor Vito Velluzzi, quien desde Italia, tuvo la gentileza de enviarme vía correo electrónico trabajos de su autoría referidos al tema. Finalmente debo agradecer a los profesores Hugo Ortiz Pilares, Miguel León Untiveros, Enrique Sotomayor Trelles y Aurelio Abregú Báez, a quienes he recurrido en diversas etapas de la investigación; asimismo, debo expresar mi más profundo agradecimiento para los asesores de la tesis, en sus diversas etapas, César Gamba Valega y Félix Morales Luna, cuyo apoyo y orientación han sido invalorable; no obstante lo cual, los errores u omisiones que pudiera contener el presente trabajo, son de mi entera y exclusiva responsabilidad.



CAPÍTULO 1

MARCO TEÓRICO

LA APLICACIÓN DEL DERECHO Y LA JUSTIFICACIÓN DE LAS DECISIONES JURÍDICAS

1.1. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS

La validez de toda decisión jurídica, sea que la tome una autoridad judicial, administrativa o de cualquier otra índole o competencia, necesariamente proviene y se funda en lo establecido en alguna norma válida del sistema jurídico.

Asimismo, la fundamentación de las decisiones judiciales y administrativas en normas jurídicas válidas es una condición de su racionalidad. Al respecto, señala Wroblewski que “una decisión es racional si se basa en un determinado conocimiento y en determinadas valoraciones”⁷. En el caso de las decisiones jurídicas, el fundamento de su racionalidad no puede ser sino el derecho válido.

Adicionalmente, el que una decisión tenga respaldo normativo válido, implica que, en última instancia, se pueda invocar la coacción estatal en apoyo de la referida decisión, a efecto de hacer efectiva su ejecución y cumplimiento.

En este sentido, decir que una decisión tiene respaldo legal o está fundada en derecho, significa afirmar que la razón o el fundamento de la referida decisión radica en una o varias normas jurídicas válidas.

Ahora bien, ¿en qué consiste el proceso de aplicación de las normas jurídicas en un caso concreto? Para entenderlo, cabe remitirse a una distinción, generada en la filosofía de la ciencia, entre el “contexto de descubrimiento” y el “contexto de

⁷ Wroblewski, Jerzy. *Sentido y hecho en el derecho*. México: Fontamara. 2003, p. 46.

justificación". Al respecto, Manuel Atienza precisa que, "una cosa es el procedimiento mediante el cual se llega a establecer una premisa o conclusión, y otra cosa el procedimiento que consiste en justificar dicha premisa o conclusión"⁸. En esta misma línea, Carlos Santiago Nino señala que "las razones explicativas se identifican con los motivos. Ellas están constituidas por estados mentales que son antecedentes causales de ciertas acciones ... [por el contrario] las razones justificatorias u objetivas no sirven para entender porqué se realizó una acción o eventualmente para predecir la ejecución de una acción, sino para valorarla, para determinar si fue buena o mala desde distintos puntos de vista, como el punto de vista moral, el prudencial, y tal vez el jurídico, según sea la conclusión"⁹. Así, mientras que las razones explicativas de las decisiones y de sus premisas están referidas al contexto de descubrimiento, las razones justificatorias o valorativas de la decisión están referidas al contexto de justificación.

En este marco, cabe destacar que nuestra Constitución Política del Estado en el numeral 5) de su artículo 139, establece la obligación de justificar y motivar las decisiones judiciales, con excepción de las resoluciones de mero trámite. En el ámbito administrativo, por su parte, también existe la obligación legal de justificar y motivar los actos administrativos, en general, y los actos administrativos de naturaleza tributaria, en particular.¹⁰ En consecuencia, conforme a lo establecido en la Constitución y en la Ley, las decisiones judiciales y administrativas, deben expresar necesariamente de manera clara, precisa, consistente y coherente las razones fácticas y jurídicas que las sustentan, a efecto de que sean decisiones válidas y no decisiones arbitrarias.

⁸ Atienza, Manuel. *Las razones del derecho. Teorías de la argumentación jurídica*. Lima: Palestra. 2016, p. 32.

⁹ Nino, Carlos Santiago. *La validez del derecho*. Buenos Aires: Astrea. 1985, p. 126.

¹⁰ La Constitución Política del Perú establece, en el numeral 3) de su artículo 139, como una de las garantías de la administración de justicia "*La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional*", y en el numeral 5) del referido artículo agrega la garantía de "*La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan*".

La Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, en el numeral 4 del artículo IV, Principios del Procedimiento Administrativo, reconoce expresamente el derecho a la motivación conforme a lo cual "*El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico*" y en el numeral 6.1. de su artículo 6, referida a la motivación del acto administrativo establece: "*La motivación deberá ser expresa, mediante una relación concreta y directa de los hechos probados relevantes del caso específico, y la exposición de las razones jurídicas y normativas que con referencia directa a los anteriores justifican el acto adoptado*".

Por su parte, el Código Tributario, en su artículo 103 establece que "*Los actos de la Administración Tributaria serán motivados y constarán en los respectivos instrumentos o documentos*" y en su artículo 129, referido al contenido de las Resoluciones, establece que: "*Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente*".

Esto no es sino la expresión normativa de un pilar fundamental del Estado Moderno pues, como recuerda Alfonso García Figueroa, “la motivación de las decisiones judiciales constituye uno de los elementos fundamentales del Estado de Derecho como conquista frente a las arbitrariedades de los procesos en el Antiguo Régimen. La motivación garantiza que los jueces y magistrados se someten al principio de legalidad y permite a los justiciables conocer las razones que fundamentan las decisiones judiciales, abriendo la posibilidad de los recursos correspondientes”¹¹.

Ahora bien, “justificar” y “motivar” no son categorías equivalentes. En estricto, la “motivación” no está referida a expresar las razones legales que justifican una decisión, ni a valorarla en el sentido de si fue buena o mala, sino a expresar los motivos, es decir, a conocer y explicar las causas físicas, sociales o psicológicas que mueven a las personas a tomar determinadas decisiones o a realizar determinadas acciones¹². De esta manera, la motivación se corresponde con el contexto de descubrimiento de la decisión y su estudio está a cargo de disciplinas como la psicología, sociología, neurología, biología, etc., con el fin de conocer, por ejemplo, los “motivos personales (condicionamientos sociales, ideológicos, psicológicos, neurofisiológicos) que eventualmente pudieran haber orientado la decisión del juez”.¹³

La justificación jurídica, en cambio, se refiere a las razones que fundamentan por qué una decisión, un juicio práctico, aquello que establece cómo debemos comportarnos en un caso concreto, es conforme a derecho o se deriva de él, es decir, coincide con lo que el derecho establece de manera general, dando razones en favor de esa adecuación.¹⁴

La justificación de una decisión es, a su vez, consecuencia del carácter normativo de la decisión, en la medida que, toda decisión jurídica establece qué es lo que se debe hacer en el caso concreto, ya sea una obligación, una prohibición o una permisión. Recuérdese que, conforme a la Ley de Hume, una norma particular

¹¹ García Figueroa, Alfonso. “Algunas categorías fundamentales de la teoría de la argumentación”. En: Gascón Abellán, Marina. *Argumentación jurídica*. Valencia: Tirant lo Blanch. 2014, p. 141.

¹² Atienza, Manuel. *Las razones del derecho. Teorías de la argumentación jurídica*. Lima: Palestra. 2016, p. 32.

¹³ García Figueroa, Alfonso. *Algunas categorías fundamentales de la teoría de la argumentación*. En: Gascón Abellán, Marina. *Argumentación jurídica*. Valencia: Tirant lo Blanch. 2014, p. 143.

¹⁴ No obstante, esta diferencia entre los términos “justificación” y “motivación”, es usual su empleo como sinónimos, como se aprecia en la propia Constitución, en la Ley de Procedimiento Administrativo General, en el Código Tributario, o en el Código Procesal Civil. En tales casos, el contexto permite advertir que la expresión “motivación” hace referencia a las razones fácticas y jurídicas en respaldo de una decisión (justificación). Así, cuando sin mayor precisión se use la expresión “motivación” se deberá entender que se está refiriendo a la justificación de decisiones con razones normativas y no a su explicación causal.

sólo puede provenir de una norma general, toda vez que de los hechos no se puede derivar una norma o, en otros términos, “no es posible derivar juicios prescriptivos de juicios descriptivos”¹⁵, es decir, que es imposible “derivar juicios normativos o valorativos de premisas que sean exclusivamente fácticas o descriptivas”¹⁶. Por ello, la decisión judicial, que es una norma, se debe fundar necesariamente en una norma general de donde obtenga su fundamento, además claro está, de los hechos probados que lo vinculan con el caso concreto.

En consecuencia, una decisión jurídica para ser válida debe fundarse necesariamente en lo que el derecho válido establece. En ese sentido, la decisión ha de ser la conclusión de un razonamiento justificado, cuya premisa mayor sea una norma válida y cuya premisa menor los hechos probados del caso. La decisión establece una norma para el caso concreto, cuya prescripción y validez se deriva necesariamente de la premisa normativa que la fundamenta.

Sin embargo, para que las decisiones legales no sean arbitrarias, no sólo deben fundarse en hechos probados y en derecho válido. Además, deben señalar y expresar de manera clara, coherente y consistente, las razones en las que se sustentan, justificando cómo esos hechos han sido acreditados y cómo las disposiciones invocadas como fundamento jurídico son relevantes para el caso, cuál es el sentido de lo que establecen, y cómo ese sentido es aplicable al caso concreto.

Así, mediante la justificación se sustenta y se explica qué es lo que dispone la norma y por qué debemos o no comportarnos de la forma prescrita en ella, lo cual, en último término, implica dar razones morales en favor de la prescripción normativa aplicable para el caso concreto, toda vez que “las normas jurídicas no suponen por sí mismas razones de carácter justificativo”¹⁷. Ello pues, “si aceptamos que una norma es ante todo una razón para actuar de cierta manera, entonces ¿cómo puede una razón para actuar pretender validez si no existe ninguna razón (moral) para seguirla?”¹⁸.

En consecuencia, “las normas jurídicas son razones que se engarzan con otras en el razonamiento práctico general, de tal manera que la premisa última del

¹⁵ García Figueroa, Alfonso. Algunas categorías fundamentales de la teoría de la argumentación. En: Gascón Abellán, Marina. Argumentación jurídica. Tirant lo blanch. Valencia, 2014, p. 86.

¹⁶ Nino, Carlos Santiago. La validez del derecho. Buenos Aires, Editorial Astrea, 1985, p. 131.

¹⁷ Atienza, Manuel. Algunas tesis sobre el razonamiento judicial. En: Sobre el razonamiento judicial. Una discusión con Manuel Atienza. Aguiló Regla, Josep y Pedro Grández Castro. Lima Palestra editores 2018, p. 37.

¹⁸ García Figueroa, Alfonso. Algunas categorías fundamentales de la teoría de la argumentación. En: Gascón Abellán, Marina. Argumentación jurídica. Tirant lo blanch. Valencia, 2014, p. 87.

razonamiento práctico general habría de tener naturaleza moral”¹⁹. Al respecto, destaca Carlos Santiago Nino que, “por convención llamamos ‘morales’ a las razones operativas de mayor jerarquía. Este es el principio de la unidad del razonamiento práctico, que evita la indecibilidad de las acciones regidas por una pluralidad de razones...”²⁰

1.1.1. *El silogismo jurídico*

La justificación, en tanto que se expresa mediante un razonamiento decisorio, nos remite al conocido “silogismo judicial” o “silogismo jurídico”²¹, que es una estructura decisional aplicada al derecho como consecuencia de los postulados de la ilustración del siglo XVIII, encontrándose “más o menos implícita en Montesquieu, Beccaria o Kant”²², ya sea como esquema genérico o como la estructura formal de un argumento fundado. El silogismo jurídico consiste en la estructura lógico derivacional que corresponde al *modus ponens*, que contiene una premisa mayor (premisas normativa), una premisa menor (premisas fáctica) y una conclusión, siendo esta última la consecuencia del cotejo lógico de ambas premisas.

El encuadre de la decisión jurídica en este esquema de razonamiento garantiza la inclusión de la razón en las decisiones judiciales, erradicando de ella la arbitrariedad judicial. Gracias al silogismo judicial se asegura que la racionalidad depositada en la norma legal por acción del principio democrático se concrete en la norma singular contenida en la decisión judicial, asegurando asimismo que la racionalidad de la decisión provenga de la norma legal, en tanto depositaria de la razón legal.

De esta manera, para que una decisión jurídica pueda considerarse justificada, debe ser la conclusión de un argumento fundado, tanto en derecho válido y vigente (premisas normativa), como en hechos suficientemente probados y acreditados (premisas fáctica). Además, como resulta obvio, la propia inferencia deductiva entre las premisas debe tener corrección lógica.

Al efecto, cabe traer a colación lo señalado al respecto por Josep Aguiló, en el sentido que, “el método jurídico no es un procedimiento para descubrir en las

¹⁹ García Figueroa, Alfonso. Algunas categorías fundamentales de la teoría de la argumentación. En: Gascón Abellán, Marina. Argumentación jurídica. Tirant lo blanch. Valencia, 2014, p. 87-88.

²⁰ Nino, Carlos Santiago. *La validez del derecho*. Buenos Aires, Editorial Astrea, 1985, p. 133.

²¹ Martínez Zorrilla, David. *Metodología Jurídica y Argumentación*. Marcial Pons, Madrid 2010, p. 28.

²² García Figueroa, Alfonso. Algunas categorías fundamentales de la teoría de la argumentación. En: Gascón Abellán, Marina. Argumentación jurídica. Tirant lo blanch. Valencia, 2014, p. 119.

normas generales las soluciones correctas a los casos particulares, sino un procedimiento para justificar soluciones particulares usando normas generales”²³ o, lo que es lo mismo, “el método jurídico no es un ‘protocolo’ para el descubrimiento de ninguna solución jurídica, sino más bien operaciones para su justificación.”²⁴ Al respecto, se entiende por método jurídico, el “conjunto de operaciones que permiten pasar de las normas generales a las soluciones particulares”²⁵.

En consecuencia, para la corrección o justificación de una decisión jurídica se requiere que la referida decisión sea la conclusión de un silogismo judicial lógicamente correcto y materialmente justificado. En otros términos, se requiere que tanto sus premisas normativas como sus premisas fácticas estén justificadas materialmente y que la inferencia entre ellas tenga corrección lógica.

En este punto, es pertinente atender a la distinción que se hace entre la justificación interna (o formal) y la justificación externa (o material) del razonamiento contenido en el silogismo judicial, puesto que “la justificación interna es ajena a la corrección material del razonamiento, mientras que la justificación externa es dependiente de ella”²⁶. De manera que, es posible entender la distinción entre ambos niveles de justificación, a partir de los tres siguientes criterios²⁷:

El primer criterio tiene que ver con el *uso de argumentos lógicos*. Así, la justificación interna se caracteriza por el uso de argumentos lógicos en la toma de decisiones judiciales, más precisamente, estaría referida al uso correcto del *modus ponens* entre las premisas, es decir una correcta derivación lógica. Al respecto, señala García Figueroa que la “justificación interna equivale a justificación lógico-deductiva (y, por tanto, la externa es la que no es lógico-deductiva)”²⁸. En ese mismo sentido, Daniel Mendonca afirma que “la justificación interna hace referencia a la corrección lógico-deductiva del razonamiento; esto es, a que la conclusión se deduzca lógicamente (sea consecuencia lógica) de las premisas; dicho, en otros

²³ Aguiló Regla, Josep. Sobre derecho y argumentación. Palma de Mallorca, Lleonard Muntaner editor, 2008, p. 61.

²⁴ Aguiló Regla, Josep. Sobre derecho y argumentación. Palma de Mallorca, Lleonard Muntaner editor, 2008, p. 61, Nota 3.

²⁵ Aguiló Regla, Josep. Sobre derecho y argumentación. Palma de Mallorca, Lleonard Muntaner editor, 2008, p. 58.

²⁶ Mendonca, Daniel. Aplicación del derecho. En: El derecho y la justicia. Madrid, Trotta, 2000, p. 275.

²⁷ Redondo, María Cristina. La justificación de decisiones judiciales. En: Isegoría Nº 21, 1999, p. 149.

²⁸ García Figueroa, Alfonso. Algunas categorías fundamentales de la teoría de la argumentación. En: Gascón Abellán, Marina. Argumentación jurídica. Tirant lo blanch. Valencia, 2014, p. 168.

términos, el argumento está justificado internamente si entre las premisas y la conclusión existe una conexión lógica correcta”²⁹.

El segundo criterio de distinción tiene que ver con el *tipo de razones* que se emplea en cada uno de dichos niveles de justificación de la decisión. Así, estaremos ante una justificación interna, cuando la justificación se realice con razones internas al sistema jurídico, es decir, con normas jurídicas. Por el contrario, estaremos ante una justificación externa, cuando la justificación se realice con razones externas al sistema jurídico, sean estas normas morales, política, sociales, etc.³⁰

Finalmente, está el criterio de la *necesidad de la corrección moral*, según el cual estaremos ante una justificación interna cuando se invoque una norma legal como único fundamento de la decisión jurídica. En cambio, estaremos ante una justificación externa cuando, además de la norma positiva, se invoque una norma moral como fundamento de ésta, toda vez que “no se me puede obligar legalmente (en última instancia moralmente) a actuar inmoralmemente”³¹. Según este parecer la norma positiva requiere de corrección moral para su validez.

Con base en estos criterios de distinción, cabe definir lo que entenderemos por cada uno de estos niveles de justificación del razonamiento jurídico. Así, entendemos por justificación interna “la corrección lógico-deductiva del razonamiento; esto es, a que la conclusión se deduzca lógicamente (sea consecuencia lógica) de las premisas”³². Como señala Wroblewski, una decisión está internamente justificada “si se infiere de sus premisas según las reglas de inferencia aceptadas”³³.

En cuanto a la justificación externa, siguiendo a Martínez Zorrilla, podemos afirmar que “se refiere a que las premisas del argumento sean correctas, verdaderas o sólidas; esto es, el razonamiento ha de estar basado en las premisas adecuadas, y hemos de contar con buenas razones que justifiquen la selección de nuestras premisas en el razonamiento”³⁴. En esta misma línea, afirma Daniel Mendonca que la justificación externa requiere el “empleo de determinadas premisas calificadas

²⁹ Martínez Zorrilla, David. Metodología Jurídica y Argumentación. Marcial Pons, Madrid 2010, p. 28.

³⁰ Redondo, María Cristina. La justificación de decisiones judiciales. En: Isegoría Nº 21, 1999, p. 149.

³¹ García Figueroa, Alfonso. Algunas categorías fundamentales de la teoría de la argumentación. En: Gascón Abellán, Marina. Argumentación jurídica. Tirant lo blanch. Valencia, 2014, p. 88.

³² Martínez Zorrilla, David. Metodología Jurídica y Argumentación. Marcial Pons, Madrid 2010, p. 29.

³³ Wróblewski, Jerzy. Sentido y hecho en el derecho. México, Fontamara 2003, pp. 52.

³⁴ Martínez Zorrilla, David. Metodología Jurídica y Argumentación. Marcial Pons, Madrid 2010, p. 30.

(adecuadas, justas o correctas)”³⁵ y, según Wroblewski, una decisión está externamente justificada “cuando sus premisas están calificadas como buenas según los estándares utilizados por quienes hacen la calificación”³⁶.

En consecuencia, habrá justificación externa de la premisa normativa cuando lo que se justifique sea el entronque de la norma con la decisión y habrá justificación externa de la premisa fáctica cuando se den razones en favor de sostener que los hechos del caso han sido acreditados.

Precisemos con mayor detalle en qué consiste la justificación externa tanto de la premisa normativa, como de la premisa fáctica del silogismo jurídico.

En cuanto a la premisa normativa, cabe indicar que se trata de una formulación hipotético condicional que vincula un supuesto de hecho genérico con una consecuencia jurídica. Dicho de otro modo, la norma jurídica contenida en la premisa normativa es la correlación entre un caso genérico y una solución normativa³⁷.

Así, la norma contenida en la premisa normativa es una norma extraída del derecho aplicable, mediante un proceso de reconstrucción normativo, a partir de una o varias disposiciones jurídicas pertenecientes al sistema (identificadas como pertenecientes a dicho sistema jurídico mediante el uso de su respectiva regla de reconocimiento, para el caso concreto a resolver³⁸), realizada mediante el empleo de rigurosos procesos de interpretación y sustentadas argumentativamente. De esta manera, las disposiciones jurídicas que son utilizadas para realizar la referida reconstrucción son aquellas que, perteneciendo al sistema, son elegidas por considerarse relevantes para el caso en cuestión, mediante conocidos criterios de selección.

Ahora bien, la justificación externa de la premisa normativa está constituida por las razones que se dan en favor de la determinación de la norma aplicable para el caso concreto, el reconocimiento de su pertenencia al sistema, la calificación de su relevancia, la determinación de su vigencia, el esclarecimiento de su contenido y su entronque con los valores y principios fundamentales del ordenamiento.

³⁵ Mendonca, Daniel. Aplicación del derecho. En: El derecho y la justicia. Madrid, Trotta, 2000, p. 275.

³⁶ Wróblewski, Jerzy. Sentido y hecho en el derecho. México, Fontamara 2003, pp. 52.

³⁷ Alchourrón Bulygin. Sistemas normativos. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas. Buenos Aires, Editorial Astrea 2017, p.20.

³⁸ Mendonca, Daniel. Aplicación del derecho. En: El derecho y la justicia. Madrid, Trotta, 2000, p. 279.

En ese sentido, la justificación externa de la premisa normativa incluye necesariamente la fundamentación y argumentación de la interpretación realizada de las disposiciones jurídicas seleccionadas.

Tratándose de un procedimiento altamente discutible, por la cantidad de razones que podría haber para la plena justificación de la premisa normativa, es preciso asumir algunos criterios de corrección para esta labor. Estos podrían ser los siguientes: tener suficiente poder justificativo, estar construida sobre derecho válido, vigente y pertinente, ser consistente con los antecedentes jurisprudenciales, poder ser universalizado, ser coherente con sus propias bases teóricas, dogmáticas y filosóficas sobre la que se sustenta, así como con los valores y principios fundamentales del ordenamiento jurídico; y, ser convincente y razonable. En suma, la premisa normativa estará externamente justificada cuando se den razones convincentes y suficientes en respaldo de que la formulación propuesta como premisa normativa corresponde o se ajusta al derecho aplicable³⁹.

Finalmente, la justificación externa de la premisa fáctica o premisa menor del silogismo está referida a determinar los hechos del caso, en el sentido de saber qué es lo que realmente ocurrió en el caso, de manera que la corrección o verdad de la referida premisa esté acreditada, garantizando con ello la corrección de la conclusión⁴⁰. Asimismo, corresponde a la justificación externa de la premisa fáctica calificar los hechos del caso concreto conforme al supuesto de hecho de la norma aplicable, en el sentido de que los referidos hechos del caso constituyen una instancia del presupuesto de hecho contenida en la norma general.

1.1.2. Problemas en la justificación de las premisas

Como fuera mencionado antes, la aplicación del derecho se realiza mediante el silogismo jurídico que, en tanto procedimiento inferencial, es sumamente expeditivo, pues tan solo está sujeto a la aplicación de las reglas deductivas de la lógica y a evitar las conocidas falacias y paralogismos. Por esta razón, los problemas más complejos que se presentan en la aplicación del derecho no se sitúan en el proceso deductivo, es decir, en su justificación interna, sino en lo referido al establecimiento y justificación de las premisas, es decir, en su justificación externa.

Al efecto, Manuel Atienza da cuenta que Neil MacCormick a finales de los años setenta del siglo XX elaboró una tipología de casos difíciles organizada sobre la base de los problemas que se presentan en la justificación externa de las premisas

³⁹ Martínez Zorrilla, David. Metodología Jurídica y Argumentación. Marcial Pons, Madrid 2010, p. 32.

⁴⁰ Moreso, José Juan y Josep María Vilajosana. Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons, 2004, 179.

del silogismo judicial⁴¹. Conforme a dicha tipología, en lo que se refiere a la determinación de la premisa normativa, se presentan problemas en la identificación de la disposición jurídica aplicable, así como problemas en la interpretación de tales disposiciones; en cuanto a la determinación de la premisa fáctica, se presentan problemas de prueba y problemas de calificación de los hechos.

Al respecto señala Atienza que, “a propósito de la premisa normativa, podrían plantearse dos tipos de dificultades: 1) problemas de interpretación, en los que hay acuerdo sobre cuál es la norma -o la disposición- aplicable, pero se discrepa en relación a cómo debe ser entendida; 2) problemas de relevancia, cuando existe una duda en relación con si la hay o con cuál es la norma aplicable. Y a propósito de la premisa fáctica, otras dos dificultades: 3) problemas de prueba, cuando existen dudas sobre si un determinado hecho ha tenido lugar; y 4) problemas de calificación o de hechos ‘secundarios’, en los que la duda surge sobre si un determinado hecho, que no se discute, cae o no bajo el campo de aplicación de un determinado concepto contenido en el supuesto de hecho o en la consecuencia jurídica de una norma”⁴².

Lo antes descrito se puede resumir en el siguiente cuadro elaborado sobre la base del cuadro que presenta Alfonso García Figueroa⁴³.

Justificación interna		Problema en la justificación externa
Premisa normativa	Si p entonces q	Problemas de relevancia
		Problemas de interpretación
Premisa fáctica	p	Problemas de prueba
		Problemas de calificación
Conclusión	Luego q	

Veamos brevemente en qué consiste cada uno de los referidos problemas.

1.1.2.1. *Problemas de relevancia*

En lo referido a los problemas en la determinación de la premisa normativa del silogismo jurídico, tenemos en primer lugar los problemas de relevancia o de

⁴¹ Atienza, Manuel. Curso de argumentación jurídica. Madrid, Editorial Trotta, 2013, p. 432.

⁴² Atienza, Manuel. Curso de argumentación jurídica. Madrid, Editorial Trotta, 2013, p. 432.

⁴³ García Figueroa, Alfonso. Algunas categorías fundamentales de la teoría de la argumentación. En: Gascón Abellán, Marina. Argumentación jurídica. Tirant lo Blanch. Valencia, 2014, p. 182.

determinación de la regla aplicable. Este tipo de problemas se produce cuando no se puede determinar cuál o cuáles son las normas aplicables al caso, o cuando “el ordenamiento [jurídico] no ofrece una única y clara respuesta”⁴⁴. Así, habrá un problema de determinación o de relevancia, cuando existen dudas o discrepancias sobre cuál o cuáles son las normas aplicables al caso.

Más específicamente, los problemas de relevancia están referidos a los casos en los que existen dificultades para determinar cuál es la norma aplicable. Esto se da, por ejemplo, cuando existen normas contradictorias (las denominadas antinomias), cuando no existe norma explícita para el caso (las denominadas lagunas normativa), cuando la disposición de la norma aplicable presenta algún problema de vaguedad o ambigüedad (las denominadas lagunas de reconocimiento), o cuando la norma existente carece de una excepción requerida por lo que su aplicación al caso concreto supondría una situación de gran injusticia (las denominadas lagunas axiológicas). Estos son problemas propios de la indeterminación del derecho, a la que nos referiremos más adelante.

En consecuencia, según señala Martínez Zorrilla, los problemas de determinación de la premisa normativa están referidos a “que no podemos determinar (al menos, con plenas garantías) cuál es la norma o normas aplicables al caso, no por desconocimiento del derecho, sino por ciertos problemas imputables al propio sistema jurídico”⁴⁵.

1.1.2.2. Problemas de interpretación

Estos problemas se generan debido a que las disposiciones normativas no son unívocas y admiten distintas interpretaciones, de manera que “puede ocurrir que, a pesar de que, *prima facie*, sea posible identificar qué precepto o preceptos jurídicos son los relevantes para el caso en cuestión, surjan dudas o pueda discutirse acerca de cuál es la interpretación adecuada de dicho precepto o preceptos (entre varias alternativas razonables y que dan lugar a consecuencias jurídicas diversas)”⁴⁶. En consecuencia, estos problemas están referidos a la determinación de “cuál es la interpretación adecuada de [...] (entre varias alternativas razonables y que dan lugar a consecuencias jurídicas diversas)”⁴⁷.

⁴⁴ Martínez Zorrilla, David. Metodología Jurídica y Argumentación. Marcial Pons, Madrid 2010, p. 34.

⁴⁵ Martínez Zorrilla, David. Metodología Jurídica y Argumentación. Marcial Pons, Madrid 2010, p. 34.

⁴⁶ Martínez Zorrilla, David. Metodología Jurídica y Argumentación. Marcial Pons, Madrid 2010, p. 35.

⁴⁷ Martínez Zorrilla, David. Metodología Jurídica y Argumentación. Marcial Pons, Madrid 2010, p. 35.

1.1.2.3. *Problemas de prueba*

Este tipo de problema afecta la determinación de la premisa fáctica del silogismo jurídico y está referido al conocimiento y acreditación de los hechos. Al respecto, Martínez Zorrilla señala que “los problemas de prueba afectan a las premisas fácticas y consisten en la imposibilidad de establecer, más allá de toda duda razonable (o, quizá más exactamente, más allá del mínimo de certeza exigido por la ley), que determinados hechos han acontecido (o que no han acontecido). Son, pues, situaciones en que existe desconocimiento o conocimiento incompleto de los hechos relevantes.”⁴⁸

Sin embargo, cabe precisar que “esta determinación de los hechos relevantes no alude a hechos propiamente, sino a enunciados acerca de hechos (proposiciones)”⁴⁹. Ello pues, debido a que la premisa fáctica sólo es una descripción de los hechos y no los hechos mismos.

1.1.2.4. *Problemas de calificación*

Este es el otro tipo de problema que se puede presentar en el proceso de determinación de la premisa fáctica del silogismo jurídico y se refiere a la posibilidad de subsumir o no los hechos del caso en el supuesto de hecho de la norma identificada como la aplicable. Así, los problemas de calificación de los hechos son tributarios de los problemas de vaguedad y ambigüedad de los términos generales con los que se expresa el supuesto de hecho de la norma. En esta línea, al no estar determinado con precisión el alcance de tales términos, existen dudas de si los hechos acreditados están comprendidos por la descripción de dichos términos.

Al efecto, Martínez Zorrilla señala que “en estos casos el problema no se encuentra en un conocimiento defectuoso de los hechos, sino en que, a pesar de conocer perfectamente lo ocurrido empíricamente, existen dudas acerca de cómo calificar jurídicamente tales hechos”⁵⁰.

En consecuencia, los problemas de calificación de los hechos tienen un indudable componente normativo, no siendo, entonces, íntegramente problemas referidos a los hechos del caso. Como lo destacan Moreso y Vilajosana, “aunque a

⁴⁸ Martínez Zorrilla, David. Metodología Jurídica y Argumentación. Marcial Pons, Madrid 2010, p. 36.

⁴⁹ Moreso, José Juan y Josep María Vilajosana. Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons, 2004, 180.

⁵⁰ Martínez Zorrilla, David. Metodología Jurídica y Argumentación. Marcial Pons, Madrid 2010, p. 37.

esta premisa se le suele denominar fáctica, en muchas ocasiones [...] su verdad dependerá de lo que se dispone en una norma constitutiva”⁵¹.

Además de los cuatro problemas antes reseñados, Manuel Atienza plantea cuatro problemas adicionales a los que denomina respectivamente: cuestiones procesales, cuestiones de validez, cuestiones de discrecionalidad y cuestiones de ponderación⁵².

1.2. LA INDETERMINACIÓN NORMATIVA

1.2.1. *Definición de indeterminación normativa.*

La indeterminación normativa incluye todas aquellas situaciones en las que existe algún problema que dificulte la determinación de la premisa normativa del silogismo jurídico de un caso concreto. Esto puede deberse, por ejemplo, a que no existe una regla específica que prevea los hechos del caso, a que haya más de una norma aplicable y sean contradictorias, a que la regla aplicable carezca de precisión o de claridad, o a que, habiendo una regla específica, se considere que ésta no es la respuesta jurídicamente más adecuada.

Al efecto, Carlos Santiago Nino señala que el Derecho es un sistema insuficiente debido a “la vaguedad y ambigüedad propias del lenguaje natural en que se formulan las normas del sistema, [así como a] la posibilidad de que tales normas presenten lagunas y contradicciones lógicas y otras clases de indeterminaciones”⁵³. Estas situaciones, añade, “dan lugar a que en muchas ocasiones los jueces y otros órganos que tienen que decidir casos particulares, no puedan justificar sus decisiones sobre la base exclusiva de las normas jurídicas

⁵¹ Moreso, José Juan y Josep María Vilajosana. Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons, 2004, 184.

⁵² **Las cuestiones procesales** están referidas a temas de competencia y de requisitos procesales que debe evaluar el juez. En este caso lo que se aplica para la referida evaluación no es “una norma regulativa, sino una norma constitutiva” (Atienza, Manuel. Curso de argumentación jurídica. Madrid Editorial Trotta, 2013, p. 433) **Las cuestiones de validez** surgen también de la aplicación de normas constitutivas referidas a determinar si la norma aplicable cumple con los requisitos de validez. **Las cuestiones de discrecionalidad** están referidas a la aplicación de normas de fin (reglas o principios) “el comportamiento discrecional es el que realiza quien ha de seguir esas normas finales, lo que supone elegir los medios adecuados y, en su caso, ponderar adecuadamente los fines.” (Atienza, Manuel. Curso de argumentación jurídica. Madrid Editorial Trotta, 2013, p. 438) **Cuestiones de ponderación.** En este caso, “Esencialmente, se trata de pasar de principios a reglas. Si lo que se ponderan son principios en sentido estricto, esa necesidad se deriva de la existencia de una laguna normativa o de una laguna axiológica (o de la duda de si existe o no una laguna) en el nivel de las reglas. Si se trata de directrices, el problema que se les suele plantear a los jueces -como se ha dicho- es el de controlar si la ponderación (concreción de objetivos) llevada a cabo por los legisladores o por la Administración es correcta, si se ha efectuado sin vulnerar determinados límites.” (Atienza, Manuel. Curso de argumentación jurídica. Madrid, Editorial Trotta, 2013, p. 438).

⁵³ Nino, Carlos Santiago. Los límites de la responsabilidad penal. Una teoría liberal del delito. Editorial Astrea, Buenos Aires 1980, p. 1.

positivas en conjunción con las circunstancias del caso, sino que deben recurrir a premisas adicionales”⁵⁴.

Al respecto, destaca Laporta que “la incertidumbre o falta de certeza puede ser el efecto de muchas causas: por ejemplo, lagunas en el derecho, o contradicciones entre normas, o problemas sintácticos o semánticos en la formulación lingüística de las normas jurídicas, etc. [...] La indeterminación del derecho es lo que genera la incertidumbre”⁵⁵. Añade que “lo que entiendo por incerteza o incertidumbre jurídica es sencillamente no poder saber con precisión lo que jurídicamente se es, es decir, no poder saber qué sujeto de derecho se es, no poder conocer el alcance del propio status en una relación dada, o no poder determinar el contenido y los límites de los propios derechos y deberes”⁵⁶.

En este mismo sentido, señala Timothy Endicott que “el Derecho es indeterminado cuando una cuestión del Derecho, o de cómo el Derecho se aplica a los hechos, no tiene una única respuesta correcta”⁵⁷.

Ángeles Ródenas, por su parte, refiere que “el derecho resulta indeterminado porque no podemos precisar exactamente cuál es el estatus jurídico de determinadas acciones. Esta indeterminación puede tener su causa bien en problemas de consistencia de los sistemas jurídicos, bien en problemas de completitud. Se trata, por tanto, del problema de las lagunas y de las antinomias”⁵⁸.

Con base en estas posiciones se advierte que habrá indeterminación jurídica, por ejemplo, cuando no existan reglas explícitas para ciertos supuestos y se considera que éstas debieran existir, o porque aun habiendo reglas, éstas no ofrezcan una guía certera para justificar las decisiones jurídicas, ya que podrían presentar problemas de ambigüedad, vaguedad, generalidad o imprecisión, o incluso porque podría tratarse de reglas contradictorias.

Cabe destacar que el concepto de indeterminación del derecho no equivale o no se agota en una mera indeterminación semántica o lingüística de las disposiciones en las que vienen formuladas las normas. Esto, debido a que la indeterminación

⁵⁴ Nino, Carlos Santiago. Los límites de la responsabilidad penal. Una teoría liberal del delito. Editorial Astrea, Buenos Aires 1980, p. 1.

⁵⁵ Laporta, Francisco. Certeza y predecibilidad de las relaciones jurídicas. En: Certeza y predecibilidad de las relaciones jurídicas. Madrid, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009, p. 57.

⁵⁶ Laporta, Francisco. Certeza y predecibilidad de las relaciones jurídicas. En: Certeza y predecibilidad de las relaciones jurídicas. Madrid, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009, p. 56.

⁵⁷ Endicott, Timothy. La vaguedad en el Derecho. Madrid, 2006, Dykinson, p. 34.

⁵⁸ Ródenas, Ángeles. Los intersticios del derecho. Indeterminación, validez y positivismo jurídico. Madrid, Marcial Pons. 2012. p. 15.

jurídica es mucho más amplia que la mera indeterminación semántica, pues incluye además de los supuestos de normas imprecisas, también normas defectuosas, ausencias de normas, lagunas normativas y los supuestos de normas contradictorias.

Por ello, no debe identificarse la indeterminación jurídica con la indeterminación lingüística, ya que puede ocurrir que el lenguaje usado en la formulación normativa sea claro, pero aun así se presente una situación de indeterminación jurídica. Incluso, "...un caso jurídicamente fácil puede ser moralmente difícil: se puede entender que hay razones morales para aplicar al caso una solución distinta de la que el derecho establece".⁵⁹

De esta manera, el ordenamiento jurídico es inevitablemente un "sistema abierto", es decir, un sistema indeterminado, en el que no siempre existe regla para todos los casos, por alguna de las situaciones mencionadas. Como señala Alexy, "un sistema jurídico es siempre, por diversos motivos, un sistema abierto; sobre todo, por causa de la vaguedad del lenguaje del Derecho, la posibilidad de conflictos entre normas y la existencia de casos no regulados"⁶⁰.

Por lo demás, un sistema de reglas es propenso a incurrir en indeterminación puesto que las causas de la indeterminación normativa son prácticamente inevitables en dicho sistema. En ese sentido, "un sistema normativo integrado por normas [reglas] creadas mediante decisiones adoptadas por autoridades muy diversas, en circunstancias diferentes, persiguiendo objetivos muy variados, compitiendo entre sí y a menudo con limitaciones de información y actuando bajo presiones y restricciones de todo tipo -un sistema normativo así, digo-, es propenso a incurrir en indeterminaciones, incubar antinomias y albergar vacíos normativos, es propenso, en suma, a generar incertidumbre"⁶¹.

1.2.2. Tipología de las situaciones de la indeterminación normativa. Las lagunas y antinomias.

Los problemas de indeterminación normativa antes señalados, pueden ser presentados, bien como un problema de laguna (en sentido amplio), o bien como un problema de antinomia. La idea de lagunas en el derecho alude a espacios carentes de regulación jurídica situados en el interior del sistema normativo, es decir, oquedades o espacios sin regulación jurídica, pero que se considera que debieran

⁵⁹ Bayón, Juan Carlos. Propositiones normativas e indeterminación del derecho. En: Relevancia Normativa en la justificación de las decisiones judiciales. Bogotá Universidad Externado de Colombia, 2003 p. 41.

⁶⁰ Alexy, Robert. Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica. En: Doxa. Revista de Filosofía del Derecho, N° 5, 1988, p. 139.

⁶¹ Rodilla, Miguel Ángel. Imperio de la Ley y Principios. Presentación de un debate. En: Certeza y predecibilidad de las relaciones jurídicas. Madrid, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009, p. 27.

estar regulados. No obstante, la expresión “lagunas del derecho” es ambigua y como tal ha sido utilizada ambiguamente en la teoría del derecho, haciendo referencia a situaciones de diversa naturaleza⁶². En nuestro caso, emplearemos el término en un sentido amplio, que incluya no solo la falta de una norma explícita que prevea los hechos del caso, sino también los casos en que, habiendo dicha regla, esta adolece de algún problema de indeterminación semántica o colisiona con algún valor relevante. Lo común en estos casos es que no se cuenta con alguna regla indiscutible que prevea los hechos en tanto no se solucione la aludida situación de carencia, indeterminación o injusticia.

La situación opuesta es la de las antinomias, donde hay más de una norma apta para regular el caso, pero mantienen entre sí una relación de incompatibilidad. Esto requiere eliminar alguna de las normas en conflicto para construir sobre la base de la supértese, la premisa normativa del silogismo jurídico. Al igual que en el caso de las lagunas, la presencia de esta patología conlleva incertidumbre en el marco normativo con base en la cual resolver una situación concreta.

Como destaca Miguel Angel Rodilla, los problemas de lagunas y de antinomias tienen carácter complementario pues, mientras la presencia de antinomias delata un exceso de normas, la existencia de lagunas delata un defecto de normas⁶³. En tal sentido, “el problema de las antinomias se resuelve mediante invalidación o anulación, es decir, poniendo en operación procedimientos para eliminar normas del sistema, mientras que la solución del problema de las lagunas parece requerir, en cambio, procedimientos creativos para producir normas que colmen los vacíos normativos existentes”⁶⁴.

Asimismo, el referido autor añade que, “...el derecho debe estar libre no solo de antinomias, sino también de lagunas. Antinomias y lagunas son deficiencias que afectan negativamente a la capacidad regulativa de un sistema normativo. Cada una, a su modo, generan incertidumbre: un sistema normativo plagado de antinomias genera incertidumbre porque suministra directrices o pautas de conducta incompatibles, un sistema normativo plagado de lagunas genera incertidumbre porque no proporciona directrices allí donde debería haberlas. En el primer caso el sistema regula la conducta de tal modo que no es posible no violar alguna de las normas del sistema; en el segundo, no se sabe cuál es la conducta conforme con el sistema”⁶⁵.

⁶² Rodríguez, Jorge Luis. Lagunas axiológicas y relevancia normativa. En: *Doxa, Revista de Filosofía del Derecho* N° 22, 1999, p. 349.

⁶³ Rodilla, Miguel Ángel. *Teoría del derecho*. Ratio Legis, Salamanca, 2013. P. 343.

⁶⁴ Rodilla, Miguel Ángel. *Teoría del derecho*. Ratio Legis, Salamanca, 2013. P. 340.

⁶⁵ Rodilla, Miguel Ángel. *Teoría del derecho*. Ratio Legis, Salamanca, 2013. P. 340.

Sin perjuicio de la explicación detallada que sobre cada una de estas situaciones de indeterminación normativa haremos en los próximos capítulos, seguidamente efectuamos una caracterización general de los tipos de indeterminación normativa de los que nos ocupamos en esta investigación. No obstante, es necesario advertir previamente la dificultad que supone presentar una definición neutral y objetiva de tales figuras pues, toda presentación que de ellas se haga, está necesariamente afectada por el modo como quien entienda lo que el Derecho es y lo que contiene. Puede decirse, por ello, que la caracterización de estas situaciones normativas supone un reflejo de alguna concepción y teoría del Derecho que le subyace.

Hecha la advertencia antes formulada, en esta presentación inicial seguiremos principalmente (pues lo complementaremos con otras obras), para el caso de las lagunas, el planteamiento recogido en la obra *Normative Systems*, de los autores argentinos Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin, obra que en su edición en español lleva el título de: “Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales”⁶⁶. Realizamos la referida elección, no porque la mencionada obra y sus autores estén a salvo de la aludida parcialidad teórica de quien realiza el planteamiento (los autores claramente asumen una teoría positivista del Derecho), sino por ser una referencia teórica indudable en el tema bajo estudio, con notable influencia sobre diversos autores de distintas nacionalidades e idiomas, tanto latinos como anglosajones, así como por el coherente marco teórico que asumen. Aunque luego, podrá ser objeto de críticas, es importante contar con algún punto de apoyo en el inicio de la investigación, y esta obra, sin duda, cumple adecuadamente dicha función.

Una segunda precisión es que, aunque los referidos autores distinguen hasta cuatro tipos de lagunas (normativas, de reconocimiento, axiológicas y de conocimiento), en esta investigación solo nos ocuparemos de las tres primeras, pues la denominada laguna de conocimiento no está referida -como en los otros tres casos- a deficiencias en las normas sino en la calificación de los hechos de un caso.

Repasemos el modo como se configuran cada uno de los supuestos de indeterminación jurídica en un sistema jurídico.

⁶⁶ Alchourron, Carlos y Eugenio Bulygin. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Astrea, Buenos Aires, 2006, 277 p. El referido libro fue escrito originalmente en español y luego fue traducido al inglés para su publicación en dicho idioma el año de 1971, bajo el título “*Normative Systems*” con la supresión de algunos apartados. Ese mismo año de 1971 también se publicó en Buenos Aires una Separata conteniendo los dos primeros capítulos del referido libro bajo el título “*Lagunas del derecho y análisis de los casos*”. Cuatro años más tarde se publicó la edición original en español, bajo el título “*Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*” a la que se agregó un nuevo acápite. El año 2005 se publicó la versión original traducida al italiano.

1.2.2.1. El problema de la compleción. Las lagunas normativas.

Las lagunas normativas son aquellos supuestos no regulados que corresponden a determinadas combinaciones de propiedades relevantes jurídicamente contenidas en el derecho positivo, para las que el sistema jurídico no ha previsto solución o respuesta jurídica alguna.

Para poder afirmar que un cierto sistema jurídico, o un conjunto cualquiera de elementos, es completo o incompleto, y que en consecuencia tiene o no tiene lagunas normativas, es necesario tener una noción clara de su compleción y de su falta de compleción, toda vez que, “la categoría de laguna no es más que el reverso de la noción de completitud”⁶⁷. En ese sentido, es necesario saber cuándo un sistema es completo, a efecto de poder comparar al sistema concreto en evaluación con el referente completo, y sólo si ambos no coincidiesen, entonces podríamos concluir que el sistema concreto es incompleto. Es necesario, pues, saber cuál será el “criterio mediante el cual se va a medir esa carencia”⁶⁸.

Así, por ejemplo, para saber si una docena de cierta clase de objetos es completa, es necesario saber, primero, que una docena es un conjunto de doce unidades. Teniendo como referente la noción de docena, es posible comparar el conjunto en evaluación con el referente, y en caso, por ejemplo, el conjunto concreto en evaluación sólo tuviese 11 elementos, es posible concluir que no existe una docena de los referidos elementos o que se trata de una docena incompleta.

Ahora bien, entre las exigencias de racionalidad y propiedades formales de los sistemas jurídicos se incluye la coherencia y la compleción. Un sistema es completo cuando las normas que contiene regulan “de forma exhaustiva todas las conductas jurídicamente relevantes, de modo que cualquier problema o conflicto susceptible de ser catalogado como jurídico pueda ser solucionado echando mano de alguna norma del sistema”⁶⁹. Contrariamente, el sistema no será completo si carece de normas para ciertos supuestos jurídicamente relevantes. Esta carencia o déficit de completitud se denomina laguna normativa. Así, las lagunas normativas son el resultado del desajuste que surge del cotejo entre el derecho legislado y cierta noción de completitud, compleción o plenitud jurídica, que se deriva de la noción de relevancia jurídica.

⁶⁷ Caracciolo, Ricardo. La noción de sistema en la teoría del derecho. Fontamara, México 2008, p. 25.

⁶⁸ Caracciolo, Ricardo. La noción de sistema en la teoría del derecho. Fontamara, México 2008, p. 26.

⁶⁹ Rodilla, Miguel Ángel. Teoría del derecho. Salamanca, Ratio Legis Editores. 2013, p. 340.

Si un caso es relevante jurídicamente formará parte del sistema y, en consecuencia, debiera haber una norma jurídica del derecho positivo que regule ese caso. Si el caso es relevante, pero no existe norma que lo regule, diremos que la referida ausencia de regulación configura una laguna normativa. En consecuencia, el concepto de relevancia jurídica es el parámetro de compleción que permite determinar si un sistema jurídico determinado es completo o incompleto, y en este último caso, el déficit de completitud califica como laguna normativa, en el sentido que el referido déficit corresponde a casos genéricos o supuestos generales que debiendo ser regulados conforme a su relevancia, en el sistema jurídico concreto no existe regulación positiva para ellos.

Ahora bien, el punto crucial para determinar si un sistema jurídico es completo o incompleto, y en este último caso, poder afirmar que en dicho sistema existen lagunas jurídicas, es determinar el contenido y alcance del concepto "relevancia jurídica", para lo cual surgen dos posibilidades: una descriptiva y la otra prescriptiva. La incompletitud conforme a la relevancia descriptiva es denominada por Alchourrón y Bulygin "tesis de relevancia", y da lugar a las lagunas normativas. La incompletitud conforme a la relevancia prescriptiva, denominada por los mismos autores "hipótesis de relevancia", da lugar a las lagunas axiológicas, que abordaremos en el siguiente acápite.

Alchourrón y Bulygin identifican la relevancia jurídica (tesis de relevancia) de manera descriptiva y por lo tanto avalorativa⁷⁰. A efectos de determinar la relevancia jurídica, los referidos autores identifican el universo de propiedades relevantes del sistema, luego identifican el universo de casos relevantes a que da lugar la combinación exhaustiva de tales propiedades y correlativamente identifican el universo de soluciones (maximales) para todos esos casos. El total de casos y soluciones configuran la plenitud del sistema. Seguidamente comparan las soluciones contenidas en el sistema jurídico positivo concreto con el universo de soluciones relevantes inicialmente determinadas, de manera que "si las soluciones previstas por las normas de un sistema jurídico no alcanzan a resolver todos los casos, diremos que ese sistema jurídico tiene lagunas"⁷¹. Esta tesis de relevancia permite identificar las denominadas lagunas normativas, esto es, casos definidos en términos de las propiedades que han sido consideradas relevantes por la autoridad normativa a los cuales no se les ha correlacionado solución normativa alguna.⁷²

⁷⁰ Alchourrón, Carlos y Eugenio Bulygin. *Sistemas normativos. Introducción a la metodología de las ciencias sociales*. Astrea, Buenos Aires 2017, pp. 11 y siguientes.

⁷¹ Ramos Pascua, José Antonio. *Lagunas del derecho y positivismo jurídico. Un examen de la concepción de las lagunas de C. Alchourrón y E. Bulygin*. En: *Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho*. N° 40, 2017, p. 57.

⁷² Rodríguez, Jorge Luis. *Lagunas axiológicas y relevancia normativa*. En: *Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho*. N° 22, 1999, p. 349.

Al respecto, Ramos Pascua señala que “la tesis de relevancia es la descripción de todas aquellas propiedades o características de casos que el sistema jurídico ha seleccionado como merecedoras de su regulación. En otras palabras, la tesis de relevancia establece descriptivamente los criterios de lo que el derecho existente pretende regular”.⁷³ En esta misma línea, Jorge Luis Rodríguez afirma que “la tesis de relevancia es un criterio para la selección del universo de propiedades y, consecuentemente, para el universo de casos, y permite determinar las propiedades formales de un sistema normativo tales como la consistencia y la completitud”.⁷⁴

Por lo expuesto, la existencia de lagunas normativas en un sistema jurídico se funda en que “si el legislador ha tomado en cuenta ciertas propiedades, debería haber tomado en cuenta ciertas combinaciones posibles de esas propiedades”.⁷⁵ Al no haberlo hecho, tales combinaciones sin solución califican como una laguna normativa; toda vez que, “la laguna es la carencia de solución, no es el caso carente de solución. La laguna es el vacío normativo, no el caso afectado por ese vacío”.⁷⁶

1.2.2.2. El problema de la incertidumbre. Las lagunas de reconocimiento.

Las lagunas de reconocimiento son aquellas que surgen como consecuencia de la indeterminación semántica de la formulación lingüística en la que vienen expresadas las normas jurídicas, es decir, problemas de lenguaje tales como la ambigüedad y la vaguedad.

Al respecto, Alchourrón y Bulygin señalan que “llamaremos lagunas de reconocimiento a los casos individuales en los cuales, por falta de determinación semántica de los conceptos que caracterizan a un caso genérico, no se sabe si el caso individual pertenece o no al caso genérico en cuestión”.⁷⁷

⁷³ Ramos Pascua, José Antonio. Lagunas del derecho y positivismo jurídico. Un examen de la concepción de las lagunas de C. Alchourrón y E. Bulygin. En: Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho. N° 40, 2017, p. 60.

⁷⁴ Rodríguez, Jorge Luis. Lagunas axiológicas y relevancia normativa. En: Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho. N° 22, 1999, p. 354.

⁷⁵ Rodríguez, Jorge Luis. Lagunas axiológicas y relevancia normativa. En: Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho. N° 22, 1999, p. 362.

⁷⁶ Ramos Pascua, José Antonio. Lagunas del derecho y positivismo jurídico. Un examen de la concepción de las lagunas de C. Alchourrón y E. Bulygin. En: Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho. N° 40, 2017, p. 57. Nota 19.

⁷⁷ Alchourrón, Carlos y Eugenio Bulygin. “Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales” Editorial Astrea, Buenos Aires 2006, p. 50.

Añaden los autores que, mientras el problema de las lagunas normativas es de índole conceptual (lógico), “las lagunas de reconocimiento aparecen en el nivel de la aplicación de las normas a los casos individuales y tienen su origen en problemas empíricos o empírico-conceptuales (semánticos)”⁷⁸.

1.2.2.3. El problema de los valores. Las lagunas axiológicas.

Las lagunas axiológicas, a diferencia de las lagunas normativas, se presentan respecto de casos relevantes para los que el sistema jurídico ha establecido expresamente respuestas jurídicas o soluciones normativas, pero que, conforme a la hipótesis de relevancia, se consideran inadecuadas, inconvenientes o injustas. De esta manera, “[para que exista] una laguna axiológica es necesario que el caso tenga una solución. De lo contrario, se trataría de una laguna normativa”⁷⁹. Para Alchourrón y Bulygin, los conceptos de laguna normativa y laguna axiológica son incompatibles, es decir, son mutuamente excluyentes⁸⁰.

Además, conforme lo señalan los referidos autores, para la configuración de las lagunas axiológicas se exige la existencia de una propiedad que debe ser relevante de acuerdo con un determinado criterio axiológico (hipótesis de relevancia) que no ha sido considerado por el derecho positivo⁸¹. En ese mismo sentido, los mencionados autores argentinos⁸² señalan que en el caso de las lagunas axiológicas, la solución existente en el derecho positivo se considera axiológicamente inadecuada, porque no toma en cuenta la propiedad axiológicamente considerada relevante; es decir, porque el sistema positivo no hace un distingo que debiera hacer, respecto “de una propiedad relevante (en el sentido prescriptivo del término)”⁸³ el cual “es irrelevante (en el sentido descriptivo)”⁸⁴.

Esta hipótesis de relevancia hace referencia a parámetros valorativos que prescriptivamente establecen en un sistema normativo qué casos y en qué sentido debieran estar regulados jurídicamente. De esta manera, la hipótesis de relevancia opera como un criterio de corrección respecto del derecho positivo.

⁷⁸ Alchourrón, Carlos y Eugenio Bulygin. “Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales” Editorial Astrea, Buenos Aires 2006, p. 50.

⁷⁹ Alchourrón, Carlos y Eugenio Bulygin. “Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales” Editorial Astrea, Buenos Aires 2006, p. 157.

⁸⁰ Alchourrón, Carlos y Eugenio Bulygin. “Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales” Editorial Astrea, Buenos Aires 2006, p. 157.

⁸¹ Alchourrón, Carlos y Eugenio Bulygin. “Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales” Editorial Astrea, Buenos Aires 2006, p. 158.

⁸² Alchourrón, Carlos y Eugenio Bulygin. “Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales” Editorial Astrea, Buenos Aires 2006, p. 158.

⁸³ Alchourrón, Carlos y Eugenio Bulygin. “Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales” Editorial Astrea, Buenos Aires 2006, p. 158.

⁸⁴ Alchourrón, Carlos y Eugenio Bulygin. “Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales” Editorial Astrea, Buenos Aires 2006, p. 158.

Las diferencias entre el derecho legislado y la hipótesis de relevancia dan lugar a las denominadas lagunas axiológicas (también denominadas político-jurídicas o deontológicas). Así, la hipótesis de relevancia “se traduce en una prescripción según la cual ciertas normas, que no pertenecen al sistema jurídico, debieran pertenecer al sistema en cuestión”⁸⁵. Al efecto, Ramos Pascua señala que la hipótesis de relevancia “es una prescripción de propiedades que deberían considerarse relevantes jurídicamente con arreglo a determinados criterios valorativos”⁸⁶.

Existen dos parámetros valorativos conforme a los cuales se puede identificar la hipótesis de relevancia, uno intrasistemático conformado por principios y valores incorporados por el legislador en el sistema jurídico como fundamento del derecho positivo, y otro extrasistemático conformado por principios y valores externos al sistema jurídico, como por ejemplo pudiera ser los valores culturales o la moral.

La hipótesis de relevancia intrasistemática hace referencia a que los sistemas jurídicos actuales consagran a nivel constitucional principios de justicia, valores morales y derechos fundamentales, que actúan como criterios de validez de las restantes normas jurídicas. De esta manera, “estos principios y valores, que integran un sistema de criterios axiológicos, constituyen la base, no ya de meras hipótesis de relevancia, sino de la tesis de relevancia del sistema jurídico. No es posible determinar qué es relevante jurídicamente en un ordenamiento sin tener en cuenta ese entramado de valoraciones”⁸⁷.

Se denomina intrasistemático porque el sistema valorativo de referencia corresponde al sistema axiológico del legislador o del sistema jurídico objetivamente considerado. En este caso, las exigencias sustantivas que sirven de referente o parámetro de comparación con el derecho legislado y cuyo desajuste ponen de manifiesto las lagunas axiológicas, son los fines, principios y valores plasmados ya en las normas jurídicas positivizadas en el derecho legislado.

La hipótesis de relevancia intrasistemática se diferencia de la tesis de relevancia, en cuanto que las lagunas a que da lugar la hipótesis de relevancia se determinan valorativamente, considerando los valores del sistema axiológico del legislador, que prescriben que determinados casos debieran estar regulados de

⁸⁵ Caracciolo, Ricardo. La noción de sistema en la teoría del derecho. Fontamara, México 2008, p. 26.

⁸⁶ Ramos Pascua, José Antonio. Lagunas del derecho y positivismo jurídico. Un examen de la concepción de las lagunas de C. Alchourrón y E. Bulygin. En: Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho. N° 40, 2017, p. 60.

⁸⁷ Ramos Pascua, José Antonio. Lagunas del derecho y positivismo jurídico. Un examen de la concepción de las lagunas de C. Alchourrón y E. Bulygin. En: Doxa. Cuadernos de filosofía del derecho. N° 40, 2017, p. 62.

manera distinta. Por el contrario, las lagunas a que da lugar la tesis de relevancia se determinan descriptivamente, identificando las combinaciones de propiedades relevantes para las que no existe solución jurídica expresa en el derecho positivo (lagunas normativas), sin necesidad de efectuar valoración alguna.

En el caso de la hipótesis de relevancia extrasistemática, por su parte, el desajuste de dicha hipótesis con lo expresado por las normas del derecho positivo da lugar a lagunas axiológicas, que se configuran “cuando la solución es inadecuada porque el legislador no tuvo en cuenta una distinción que debía haber tomado en cuenta. Este tipo de lagunas suponen, pues, la existencia de una propiedad relevante (en el sentido prescriptivo del término) para el caso en cuestión que, sin embargo, es irrelevante (en el sentido descriptivo) para el sistema considerado”⁸⁸. Se trata, pues, de un criterio extrasistemático, por cuanto el parámetro valorativo de corrección es externo al sistema jurídico positivo, como, por ejemplo, la moral.

Conforme a este criterio, las lagunas axiológicas surgen, para Alchourrón y Bulygin, como consecuencia de comparar el derecho legislado con un orden de valores externo al derecho, tales como los valores culturales, sociales, morales, religiosos, el derecho natural, o cualquier otro orden sustantivo externo al derecho. Si como resultado de dicha comparación se advierte que para determinado supuesto, el derecho legislado no ofrece alguna respuesta (debiendo tenerla, según lo exigido por aquel orden) o contiene una norma contraria a lo exigido por aquel orden, se considera que el sistema presenta una laguna axiológica. Al respecto, señala Farrell que “cuando una determinada conducta contradice la tradición de cultura y no está sancionada por ninguna norma jurídica, entonces se dice que estamos en presencia de una laguna del derecho”⁸⁹.

Cabe señalar que ha sido la moral social o la moral crítica, concebidas como orden valorativo externo al derecho, a la que con más frecuencia se ha recurrido para sustentar la existencia de lagunas axiológicas en el derecho, en tanto que la moral ponía de manifiesto desajustes en su comparación con el derecho legislado, al contener exigencias que este último formalmente no cumplía.

1.2.2.4. El problema de la coherencia. Las antinomias.

Las antinomias jurídicas, según la define Bobbio, son aquellas situaciones en las que “dos normas incompatibles entre sí, que pertenecen a un mismo ordenamiento, tienen un mismo ámbito de validez”⁹⁰. Añade que “...sí definimos como normas incompatibles aquellas que no pueden ser al mismo tiempo

⁸⁸ Alchourrón, Carlos y Eugenio Bulygin. *Sistemas normativos. Introducción a la metodología de las ciencias sociales*. Astrea, Buenos Aires 2017, p. 156.

⁸⁹ Farrell, Martín D. *Lagunas del derecho*. p. 26.

⁹⁰ Bobbio, Norberto. *Teoría General del Derecho*. Bogotá, Editorial Temis, 199, p. 189.

verdaderas, las relaciones de incompatibilidad normativa se presentarán en estos tres casos: 1. Entre una norma que manda hacer alguna cosa y una norma que la prohíbe (contrariedad); 2. Entre una norma que manda hacer y otra que permite no hacer (contradictoria), y 3. Entre una norma que prohíbe hacer y una que permite hacer (contradictoria)”⁹¹.

Alf Ross, por su parte, denomina a las antinomias “inconsistencias” y las concibe como problemas lógicos de interpretación⁹², señalando al efecto que, “existe inconsistencia entre dos normas cuando se imputan efectos jurídicos incompatibles a las mismas condiciones fácticas”⁹³.

En este mismo sentido, Carlos Santiago Nino denomina a las antinomias “inconsistencias” y también “contradicciones entre normas”, destacando que, “hay una contradicción entre normas cuando dos normas imputan al mismo caso soluciones incompatibles”⁹⁴. Añade que, existen dos condiciones para que se produzca una inconsistencia normativa: “la primera condición, pues, para que haya inconsistencia normativa, es que dos o más normas se refieran al mismo caso, que tengan el mismo ámbito de aplicabilidad. La segunda condición, es que las normas imputen a ese caso soluciones lógicamente incompatibles”⁹⁵.

Ruiz Manero, por su parte, señala que “las antinomias son situaciones en las que hay más de una regla aplicable y estas resultan lógicamente incompatibles entre sí”⁹⁶. Agrega que “...dos reglas son antinómicas entre sí cuando el cumplimiento de una de ellas implica, por razones lógicas, el incumplimiento de la otra. Tal es lo que ocurre cuando, en relación con un mismo caso, una regla estipula como obligatoria la conducta A, en tanto que otra regla estipula esa misma conducta A como prohibida”⁹⁷.

Con base en lo expuesto, entendemos por antinomias a las inconsistencias o incompatibilidades entre dos o más reglas que son aplicables a un mismo caso. Las reglas antinómicas tienen el mismo supuesto de hecho (ámbito de validez material, personal, espacial y temporal, o condición fáctica de aplicación) e incompatible o contradictoria consecuencia jurídica (efecto o solución jurídicos). Por esta razón, las

⁹¹ Bobbio, Norberto. Teoría General del Derecho. Bogotá, Editorial Temis, 199, p. 187.

⁹² Ross, Alf. Sobre el derecho y la justicia. Buenos Aires: Eudeba. 1958, p. 124.

⁹³ Ross, Alf. Sobre el derecho y la justicia. Buenos Aires: Eudeba. 1958, p. 124.

⁹⁴ Nino, Carlos Santiago. Introducción al análisis del derecho. Buenos Aires: Astrea 2003, p. 272.

⁹⁵ Nino, Carlos Santiago. Introducción al análisis del derecho. Buenos Aires: Astrea 2003, p. 273.

⁹⁶ Ruiz Manero, Juan. Sistema Jurídico: lagunas y antinomias. En: AAVV. Conceptos básicos de derecho. Madrid: Marcial Pons. 2015, p. 58.

⁹⁷ Ruiz Manero, Juan. Sistema Jurídico: lagunas y antinomias. En: Conceptos básicos de derecho. Daniel Gonzalez Lagier, coordinador. Madrid, Marcial Pons 2015, p. 58.

referidas reglas, siendo aplicables al mismo caso, todas ellas no se podrían aplicar simultáneamente, debido a que el cumplimiento de una implica el incumplimiento de la otra.

Una primera condición para la existencia de antinomias es que las reglas en cuestión coincidan en el ámbito de su aplicación. Tomando en cuenta que dicho ámbito depende de varios criterios (material, personal, temporal y espacial), la eventual coincidencia de las normas podría no ser total sino tan solo parcial.

Al efecto, Alf Ross, distinguió tres tipos de inconsistencia⁹⁸, a las que denominó “total-total”, “total-parcial” y “parcial-parcial”, según el siguiente detalle:

a) Que la coincidencia entre los supuestos de hecho descritos por las reglas en conflicto sea exacta o total (“total-total”). El caso se grafica con círculos sobrepuestos.

b) Que la coincidencia entre los supuestos de hecho descritos por las reglas en conflicto sea de inclusión (“total - parcial”). El caso se grafica con círculos concéntricos; esto es, donde uno de los círculos está inscrito dentro del otro que es más amplio, o

c) Que la coincidencia entre los supuestos de hecho descritos por las reglas en conflicto sea solo parcial (“parcial - parcial”). La coincidencia se grafica con dos círculos secantes.

Una segunda condición es que las reglas imputen soluciones incompatibles. Esto podría darse, bien porque la incompatibilidad se sitúe en el operador deóntico o bien en la consecuencia jurídica propiamente dicha.

El primero de estos supuestos es el caso típico de antinomia, donde las reglas concurrentes coinciden tanto en el supuesto de hecho como en la consecuencia jurídica, pero difieren en el operador deóntico utilizado. Al respecto Norberto Bobbio señala que existe antinomia “cuando una de ellas obliga y la otra prohíbe, o cuando una obliga y la otra permite, o cuando una prohíbe y la otra permite un mismo comportamiento”⁹⁹.

El segundo supuesto es un caso particular de antinomia donde las reglas concurrentes coinciden en el supuesto de hecho y también en el operador deóntico, pero difieren en la consecuencia jurídica, que es donde se sitúa la incompatibilidad. Al respecto, Carlos Santiago Nino señala que, “hay veces en que la inconsistencia entre dos normas jurídicas no aparece clara y se necesita de un análisis cuidadoso

⁹⁸ Ross, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Buenos Aires: Eudeba. 1958, p. 124-125.

⁹⁹ Bobbio, Norberto. *Teoría General del Derecho*. Bogotá, Editorial Temis, 199, p. 188.

para mostrarla. Pongamos sólo este ejemplo: supongamos que haya una norma penal que establece: "si alguien injuria a otro, debe aplicársele dos años de prisión", y que haya otra que estipula "si alguien injuria a otro, debe aplicársele un año de prisión"¹⁰⁰. Como se puede apreciar en este ejemplo, el supuesto de hecho de ambas reglas es el mismo ("que alguien injurie a otro"), el operador deóntico también es el mismo (la obligación del juez de aplicar la sanción penal), situándose la incompatibilidad en la consecuencia jurídica propiamente dicha: en un caso la pena será de dos años de prisión y en la otra de un año de prisión.

Sobre la base de todo lo expuesto, podemos identificar los supuestos de indeterminación del derecho a los que nos avocaremos en esta investigación en torno a las siguientes situaciones:

1) Ausencia de regulación expresa que sirva de sustento a las decisiones de los jueces y tribunales, así como de guía predecible para el normal desenvolvimiento de las conductas individuales; son las denominadas *lagunas normativas*;

2) Existencia de regulación vaga, ambigua e imprecisa, de manera que, sobre la base de ella, no sea posible tomar decisiones certeras; son las denominadas *lagunas de reconocimiento*;

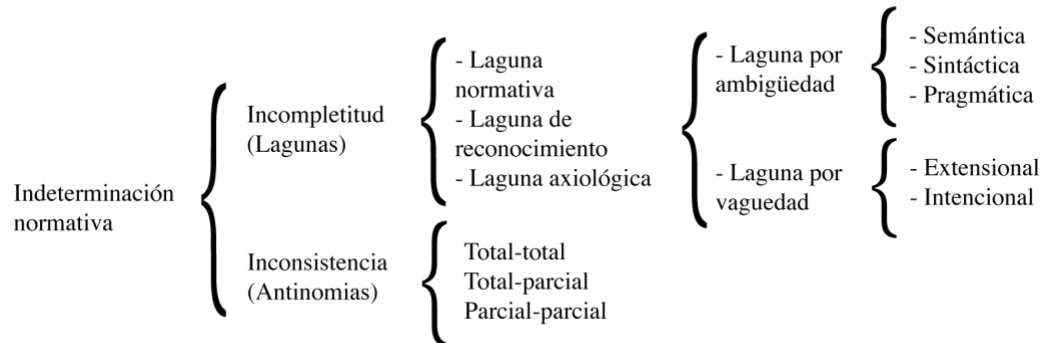
3) Existencia de una norma del sistema que establece la solución normativa a los hechos que presenta el caso, pero que se considera inadecuada, inconveniente o injusta, según una hipótesis de relevancia, interna o externa al sistema; son las denominadas *lagunas axiológicas*; y,

4) Existencia de más de una norma que prevéan, para el mismo caso, soluciones normativas lógicamente incompatibles, son las denominadas *antinomias*.

El siguiente cuadro resume estas situaciones de indeterminación normativa en el derecho.

¹⁰⁰ Nino, Carlos Santiago. Introducción al análisis del derecho. Buenos Aires, Editorial Astrea 2003, p. 273.

INDETERMINACIÓN DEL DERECHO



1.3. EL TRATAMIENTO DE LA INDETERMINACIÓN NORMATIVA EN EL ESTADO MODERNO.

La modernidad, conforme señala Fernando De Trazegnies Granda, “es una forma concreta de sociedad, que corresponde a la que la tradición occidental ha vivido y desarrollado en los últimos tres siglos”.¹⁰¹

Entre las principales características de la modernidad se cuentan: el racionalismo, el empirismo, el historicismo, el liberalismo, el individualismo, el surgimiento del capitalismo industrial, la consolidación de los estados nación y el derecho moderno.

Al efecto, el referido autor antes citado señala que, “Por "racional" entendemos aquí la aplicación de procesos reflexivos en la toma de decisiones, de acuerdo a una concepción general y sistemática y en función de la realización de ciertos fines; en oposición a procesos meramente repetitivos basados en el peso de la tradición. Así, pues, frente a la sociedad tradicional que no anticipa el futuro y en la que la idea de progreso juega un papel muy poco destacado, la modernidad se instaura como el ambiente dentro del cual la acción social se dirige hacia ciertos objetivos (*goal-directedness of action*), particularmente hacia el incremento económico a través de la aplicación de la técnica moderna a la producción, pero también hacia otros objetivos relacionados con la tecnificación y racionalización de la administración social.”¹⁰²

En cuanto al pensamiento jurídico, la modernidad se caracterizó desde muy temprano, por la implantación y desarrollo del positivismo filosófico en el ámbito

¹⁰¹ De Trazegnies Granda, Fernando. El Derecho Civil ante la post-modernidad. En Derecho. Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 1991, N° 45, p. 289.

¹⁰² De Trazegnies Granda, Fernando. El Derecho Civil ante la post-modernidad. En Derecho. Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 1991, N° 45, p. 293.

del derecho; sin embargo, dicha perspectiva teórica recién a fines del siglo XIX adoptó la denominación de “positivismo jurídico”¹⁰³, cronología con la que coincide Mauro Barberis, quien al efecto señala que, la locución positivismo jurídico fue “acuñada a finales del siglo XIX”¹⁰⁴; no obstante que, como dijimos antes, tales caracteres del Derecho en los que el positivismo jurídico puso su atención, ya estaban presente desde hace varias décadas en la forma como se organizaba, se concebía y se ejercía el derecho.

El positivismo filosófico, además de ser la negación de aproximaciones metafísicas y trascendentes en el desarrollo del conocimiento, se caracterizó por la aplicación de los métodos de la ciencias de la naturaleza al conocimiento del hombre y de la sociedad; en ese sentido, el positivismo filosófico hizo uso de los métodos empiristas, científicistas e historicistas en el análisis de los fenómenos sociales, fundándose para ello en la observación objetiva de las conductas sociales consideradas como una realidad externa, objetiva e independiente del observador, con la pretensión de alcanzar, de esa manera, un saber no universal e inmutable, como antes lo pretendió la metafísica, sino general, circunstancial, histórico y objetivo, fundado en la observación, en la experimentación y en la comprobación.

En ese sentido, Guido Fassó señala respecto del positivismo filosófico, que “Se trata de una filosofía que, rechazando toda metafísica, pretende fundamentarse solamente en los hechos “positivos”, conocidos exclusivamente por medio de la observación y de la experiencia, intentando llegar a un conocimiento no universal, absoluto, sino general, resumiendo, coordinando y sistematizando las leyes descubiertas y formuladas por las distintas ciencias, entre las que se incluyen la ciencia del hombre y de la sociedad.”¹⁰⁵

Sin embargo, la primera versión de la recepción que del positivismo filosófico se hizo en el ámbito del derecho, estuvo lastrada por el método de análisis que por siglos se había empleado en materia jurídica, con ocasión del estudio del derecho natural; esto es, una aproximación formalista cuyo instrumento más importante era el análisis lógico de los principios metafísicos, universales, eternos y ahistóricos, de los que estaba conformado el referido derecho natural; de manera que, contrariamente a los postulados filosóficos del positivismo, la versión jurídica del positivismo, no fue íntegramente positivista sino formalista, dando lugar a lo que se conoce como formalismo jurídico.

¹⁰³ Fassó, Guido. Historia de la Filosofía del Derecho. Siglos XIX y XX. Biblioteca Eudema, Salamanca 1982, Tomo 3, p. 152.

¹⁰⁴ Barberis, Mauro. , Introducción al estudio del Derecho. Palestra Editores, Lima 2015, p. 27.

¹⁰⁵ Fassó, Guido. Historia de la Filosofía del Derecho. Siglos XIX y XX. Biblioteca Eudema, Salamanca 1982, Tomo 3, p. 134.

Al efecto, Pérez Lledó y Gonzales Lagier señalan que, el “iuspositivismo formalista no utiliza los métodos sociológicos empíricos, sino que analiza lingüísticamente los enunciados de las normas, extrae su significado (o significados), construye conceptos jurídicos, analiza las relaciones lógicas entre las normas, las sistematiza, etc., siguiendo un "método jurídico" (el tradicional de la dogmática jurídica) que es bien distinto del de las ciencias sociales empíricas. Aquí impera la lógica y los métodos de interpretación lingüística y del análisis conceptual, y no el método científico empírico.”¹⁰⁶

En ese sentido, el positivismo formalista no se ocupó directamente de las conductas sociales, ni empleó los métodos de las ciencias naturales, que facilitarían su identificación y aproximación empírica, como se podría haber supuesto, dada su vinculación con el positivismo filosófico, sino que se ocupó del análisis formal, lingüístico y lógico de las normas jurídicas formalmente válidas, cuya positividad jurídica fue asumida como auténtica objetividad del Derecho.

Guido Fassó por su parte señala que, “la “positividad” a la que el positivismo jurídico se refería, era la concepción formal de las normas, el estar establecidas por un ente al que se atribuía el poder exclusivo de crear Derecho y, en definitiva, en referencia a aquella cualidad suya por la que ya desde fines del medievo, el Derecho formalmente vigente se le llamaba positivo, por haber sido precisamente puesto, *positum*, por una autoridad.”¹⁰⁷

En ese mismo sentido, Giovanni Tarello señala que “En latín medieval se llamó *ius positivum* el derecho que ha sido *puesto*, y producido, o impuesto, por un sujeto individualizado, para contraponerlo a aquel derecho que no ha sido *puesto* por ninguno pero está inscrito en la naturaleza, en el orden natural de las cosas, y que se llamaba -con una locución antiquísima- *ius naturale*.”¹⁰⁸

Max Weber por su parte señala que, “este Derecho que forma parte de la modernidad capitalista corresponde a la categoría que denomina "racionalidad formal lógica". Este pensamiento jurídico es racional en la medida que se apoya en alguna justificación que trasciende el caso y se basa en reglas libres de ambigüedad; es formal en la medida que los criterios de decisión son intrínsecos al sistema jurídico; y es lógico en la medida que los hechos son evaluados a través de un análisis

¹⁰⁶ Pérez Lledó, Juan Antonio y Daniel González Lagier y otros. Apuntes sobre la filosofía del derecho de los siglos XIX y XX: de la Escuela de la Exégesis a Ronald Dworkin. Universidad de Alicante, Separata p. 11.

¹⁰⁷ Fassó, Guido. Historia de la Filosofía del Derecho. Siglos XIX y XX. Biblioteca Eudema, Salamanca 1982, Tomo 3, p. 152.

¹⁰⁸ Tarello, Giovanni. Cultura jurídica y política del derecho. Fondo de Cultura Económica. México, 1995, p. 180.

lógico del sentido de la norma y que el sistema se construye con la ayuda de conceptos abstractos que permiten una alta sistematización.”¹⁰⁹

Ahora bien, el origen de la concepción positivista del derecho “está ligado a la formación del Estado moderno que surge con la disolución de la sociedad medieval.”¹¹⁰

Al efecto, cabe tener en cuenta que “La sociedad medieval era una sociedad pluralista, en cuanto que estaba constituida por una pluralidad de grupos sociales, cada uno de los cuales tenía su propio Ordenamiento jurídico: el Derecho se presentaba como un fenómeno social, como producto no del Estado sino de la sociedad civil. Con la formación del Estado moderno la sociedad asume en cambio una estructura monista, en el sentido de que el Estado concentra en sí todos los poderes, en primer lugar, el de crear Derecho: no le basta con colaborar en su creación, sino que quiere ser el único que establece el Derecho, bien directamente a través de la ley, bien indirectamente a través del reconocimiento y control de las normas de formación consuetudinaria.”¹¹¹

En consecuencia, “Por obra del positivismo jurídico se produce, por tanto, la reducción de todo el Derecho a Derecho positivo, y el Derecho natural es excluido de la categoría de Derecho: el Derecho positivo es Derecho, el natural no. Desde este momento, la adición del adjetivo «positivo» al término «Derecho» se convierte en un pleonismo precisamente porque -usando una fórmula sintética- el positivismo jurídico es la doctrina según la cual no existe más Derecho que el positivo.”¹¹²

En consecuencia, el positivismo jurídico es una ciencia, un saber, un conocimiento del derecho que pretende ser positivo en dos sentidos o “por partida doble”: 1) Positivo en cuanto ciencia positiva; es decir, tanto por su método como por su racionalidad epistémica, y 2) Positivo por su objeto de estudio (ontológicamente), en tanto que reconoce como derecho, sólo el derecho positivo al cual se avoca a conocer y describir, negando en consecuencia carácter jurídico al derecho natural, al punto que desde esta perspectiva, “el derecho natural no sería en realidad derecho, sino una propuesta moral sobre cómo debería ser el derecho positivo.”¹¹³

¹⁰⁹ De Trazegnies Granda, Fernando. El Derecho Civil ante la post-modernidad. En Derecho. Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 1991, N° 45, p. 297.

¹¹⁰ Bobbio, Norberto. El positivismo jurídico. Madrid, Debate 1988, p. 44

¹¹¹ Bobbio, Norberto. El positivismo jurídico. Madrid, Debate 1988, pp. 44-45.

¹¹² Bobbio, Norberto. El positivismo jurídico. Madrid, Debate 1988, p. 44

¹¹³ Ollero, Andrés. Todos de acuerdo: sólo es derecho el derecho positivo. En: Homenaje al profesor José Antonio Escudero. Editorial Complutense S.A. Madrid. 2012, Tomo I, p. 927.

Ahora bien, con relación al positivismo jurídico, Norberto Bobbio señala que en la caracterización de la referida concepción del derecho se pueden identificar tres aspectos del positivismo: 1) Positivismo jurídico como un modo de acercarse al estudio del derecho; 2) Positivismo jurídico como una determinada teoría o concepción del derecho, y 3) Positivismo jurídico como una determinada ideología de la justicia.¹¹⁴

1) Positivismo metodológico.- Este primer aspecto está referido al positivismo como aproximación al Derecho en tanto objeto de estudio y responde a la pregunta ¿“qué es el derecho”?¹¹⁵ La elucidación a que da lugar la mencionada pregunta se efectúa en torno a la denominada tesis de la separación conceptual entre derecho y moral; conforme a la cual, Derecho sólo es el derecho positivo; esto es, el Derecho puesto o impuesto por el legislador, de manera que, como consecuencia de la referida separación conceptual, se niega carácter jurídico al antes denominado derecho natural.

Conforme a este aspecto, el positivismo jurídico propende a una visión científica y avalorativa del derecho, describiendo objetiva y científicamente cómo es el derecho concreto e históricamente considerado y no cómo debiera ser, tomando como referencia para ello un derecho ideal y atemporal como por ejemplo el derecho natural.

2) Positivismo teórico: Este segundo aspecto del positivismo jurídico, denominado también positivismo teórico o conceptual, responde a la pregunta ¿“cómo es el derecho positivo ‘puertas adentro’”?¹¹⁶ y está referido a la descripción de sus características, a la sistematización de sus elementos, al análisis de sus métodos de interpretación y de aplicación de sus normas. En ese sentido, a diferencia del primer aspecto, el positivismo teórico no es un modo de acercarse a la realidad jurídica, “sino el modo de entenderla, de dar una descripción y una explicación global de ella”¹¹⁷; de manera que, a este aspecto también se le denomina “Teoría General del Derecho Positivo” o “positivismo doctrinal”, por estar respaldado por particulares escuelas doctrinales, entre las que tenemos la “Escuela de la Exégesis” en Francia, la “Jurisprudencia analítica” en Inglaterra y la “Escuela Histórica” en Alemania.

¹¹⁴ Bobbio, Norberto. *Iusnaturalismo y positivismo jurídico*. Editorial Trotta, Madrid 2018, p. 103.

¹¹⁵ Pérez Lledó, Juan Antonio y Daniel González Lagier y otros. *Apuntes sobre la filosofía del derecho de los siglos XIX y XX: de la Escuela de la Exégesis a Ronald Dworkin*. Universidad de Alicante, Separata p. 16.

¹¹⁶ Pérez Lledó, Juan Antonio y Daniel González Lagier y otros. *Apuntes sobre la filosofía del derecho de los siglos XIX y XX: de la Escuela de la Exégesis a Ronald Dworkin*. Universidad de Alicante, Separata p. 16.

¹¹⁷ Bobbio, Norberto. *Iusnaturalismo y positivismo jurídico*. Editorial Trotta, Madrid 2018, p. 104.

En consecuencia, el positivismo teórico como teoría del derecho y del estado moderno es “un conjunto de aseveraciones vinculadas entre sí con las cuales cierto grupo de fenómenos son descritos, interpretados, llevados a un nivel muy alto de generalización y unificados después en un sistema coherente.”¹¹⁸

3) Positivismo ideológico: Este tercer aspecto del positivismo denominado también positivismo ético, está referido a la moralidad del derecho positivo, o a su vinculación con la justicia; de manera que, el positivismo jurídico como ideología, implica una “cierta toma de posición frente a una realidad dada [...] fundada sobre un sistema más o menos consciente de valores.”¹¹⁹

En consecuencia, conforme a este aspecto ético del positivismo, “el Derecho positivo, por el mero hecho de ser Derecho positivo (es decir, independientemente de cuál sea el contenido de sus normas), es moralmente justo, y por tanto tenemos el deber moral de obedecerlo”¹²⁰; ya que, de esa manera, se obtienen “ciertos fines deseables, tales como el orden, la paz, la certeza y, en general, la justicia legal.”¹²¹

A continuación analizaremos las características más resaltantes del segundo aspecto denominado positivismo teórico, teniendo en cuenta que respecto de cada una de ellas se han desarrollado teorías jurídicas más específicas, las mismas que conforme a lo señalado por Norberto Bobbio, son las siguientes: “1) con respecto a la definición del derecho, la teoría de la coactividad, según la cual se entiende por derecho un sistema de normas que se aplican por la fuerza, o bien, de normas cuyo contenido es la reglamentación del uso de la fuerza en un grupo social dado; 2) con respecto a la definición de norma jurídica, la teoría imperativa, según la cual las normas jurídicas son mandatos, con todo un cortejo de subdistinciones (mandatos autónomos o heterónomos, personales o impersonales, categóricos o hipotéticos, éticos o técnicos, abstractos o concretos, generales o individuales); 3) con respecto a las fuentes del derecho, la supremacía de la ley sobre las otras fuentes y la reducción del derecho consuetudinario, del derecho científico, del derecho judicial, del derecho que deriva de la naturaleza de las cosas, al carácter de fuentes subordinadas o aparentes; 4) con respecto al orden jurídico en su conjunto, la consideración del complejo de las normas como sistema al que se atribuye el carácter de plenitud o de ausencia de lagunas y, subordinadamente, también de coherencia o falta de

¹¹⁸ Bobbio, Norberto. *Iusnaturalismo y positivismo jurídico*. Editorial Trotta, Madrid 2018, p. 104.

¹¹⁹ Bobbio, Norberto. *Iusnaturalismo y positivismo jurídico*. Editorial Trotta, Madrid 2018, p. 104.

¹²⁰ Pérez Lledó, Juan Antonio y Daniel González Lagier y otros. *Apuntes sobre la filosofía del derecho de los siglos XIX y XX: de la Escuela de la Exégesis a Ronald Dworkin*. Universidad de Alicante, Separata p. 19.

¹²¹ Bobbio, Norberto. *Iusnaturalismo y positivismo jurídico*. Editorial Trotta, Madrid 2018, p. 108.

antinomias; 5) con respecto al método de la ciencia jurídica y de la interpretación, la consideración de la actividad del jurista o del juez como actividad esencialmente lógica, en particular, la consideración de la ciencia jurídica como mera hermenéutica (escuela francesa de la exégesis) o como dogmática (escuela pandectista alemana)."¹²²

A continuación, desarrollaremos los caracteres centrales del positivismo teórico.

1) Estatalismo.

El positivismo reconoce al Estado moderno como el titular del monopolio de la fuerza y de la capacidad exclusiva de producir derecho; de manera que, conforme a esta característica, sólo es derecho lo que el Estado establece como tal, mediante el órgano autorizado y siguiendo el procedimiento establecido para ello. En consecuencia, Derecho positivo es el derecho que el legislador establece, pone o impone como obligatorio, a diferencia del derecho natural que sería un derecho preexistente y ahistórico.

En ese mismo sentido, Norberto Bobbio señala que, el derecho positivo es el "derecho vigente en una determinada sociedad, esto es, aquel complejo de reglas emanadas según procedimientos establecidos, que son habitualmente obedecidas por los ciudadanos y aplicadas por los jueces."¹²³

Al respecto Pérez Lledó y González Lagier señalan que, "El Derecho positivo es un conjunto de mandatos o prescripciones emanadas de un poder soberano capaz de monopolizar el ejercicio de la fuerza: el Estado. Las normas jurídicas son normas producidas por el Estado (o al menos reconocidas o "recibidas" por el Estado, o producidas por delegación suya)."¹²⁴

2) Coactividad.

La coactividad es una de las características del formalismo jurídico, conforme a la cual las normas jurídicas se hacen valer por medio de la fuerza a cargo del Estado, que por lo demás es quien la monopoliza; es decir, la coactividad es la amenaza de sanción o refuerzo externo a cargo del Estado, con el que en definitiva se sanciona el incumplimiento de las reglas jurídicas. Además, cabe señalar que, la

¹²² Bobbio, Norberto. *Iusnaturalismo y positivismo jurídico*. Editorial Trotta, Madrid 2018, p. 107.

¹²³ Bobbio, Norberto. *Iusnaturalismo y positivismo jurídico*. Editorial Trotta, Madrid 2018, p. 106.

¹²⁴ Pérez Lledó, Juan Antonio y Daniel González Lagier y otros. *Apuntes sobre la filosofía del derecho de los siglos XIX y XX: de la Escuela de la Exégesis a Ronald Dworkin*. Universidad de Alicante, Separata p. 17.

coactividad es una de las características más importante de la norma jurídica positiva, en tanto que es el rasgo que distingue a la norma jurídica de la norma moral; toda vez que "el acto moral consiste en la adhesión a la norma por respeto a la misma y, por tanto, no podrá ser obtenido por la fuerza porque ésta no puede producir la adhesión interna necesaria para la moralidad del acto."¹²⁵ En ese sentido, "la coacción se concilia con la norma jurídica porque es heterónoma, pero nunca con la norma moral porque ésta es autónoma."¹²⁶

"El iuspositivismo "como teoría" enfatiza la coactividad del Derecho, es decir, su estrecha relación con la aplicación (efectiva o potencial) de la fuerza física. "El Derecho sin la fuerza es una palabra vacía", escribió Ihering; "una norma jurídica sin coerción es un fuego que no quema, una luz que no alumbr". Ahora bien: esta conexión entre Derecho y fuerza ha sido entendida de formas distintas."¹²⁷

En consecuencia, para el formalismo jurídico se define el Derecho como un conjunto de normas exigibles coactivamente, siendo la coacción el elemento definitorio de lo jurídico. Al efecto, Norberto Bobbio señala que, "La coacción define, por tanto, el mundo del Derecho, pero se realiza por medio del Estado: Derecho, coacción y Estado son, por consiguiente, tres elementos indisolubles."¹²⁸

Por lo demás, la coacción es un rasgo del formalismo jurídico, por cuanto para su aplicación sólo toma en cuenta los datos formales de la norma, su validez y su vigencia; de manera que, la coacción propicia o facilita el cumplimiento del Derecho, sin considerar para ello, el contenido de la norma; esto es, su bondad o su justicia. Al efecto, Norberto Bobbio señala que, "De la definición del Derecho como conjunto de normas que disciplinan el uso de la fuerza se deduce una consecuencia importante: parece que dicha definición ya no puede ser calificada de formalista, porque define el contenido, el objeto del Derecho."¹²⁹

En conclusión, "para la teoría clásica, la coerción es el medio para hacer efectivas las normas jurídicas o, en otras palabras, el Derecho es un conjunto de normas que son exigidas coactivamente; para la teoría moderna la coerción es el objeto de las normas jurídicas, es decir, el Derecho es un conjunto de normas que regulan el uso de la fuerza coactiva."¹³⁰

¹²⁵ Bobbio, Norberto. El Positivismo jurídico. Madrid, Editorial Debate 1998, p. 161.

¹²⁶ Bobbio, Norberto. El Positivismo jurídico. Madrid, Editorial Debate 1998, p. 161.

¹²⁷ Pérez Lledó, Juan Antonio y Daniel González Lagier y otros. Apuntes sobre la filosofía del derecho de los siglos XIX y XX: de la Escuela de la Exégesis a Ronald Dworkin. Universidad de Alicante, Separata p. 17.

¹²⁸ Bobbio, Norberto. El Positivismo jurídico. Madrid, Editorial Debate 1998, p. 162-163.

¹²⁹ Bobbio, Norberto. El Positivismo jurídico. Madrid, Editorial Debate 1998, p. 168.

¹³⁰ Bobbio, Norberto. El Positivismo jurídico. Madrid, Editorial Debate 1998, p. 164-165.

3) Imperativismo o prescriptivismo.

Este aspecto está referido a la teoría de la norma jurídica positiva, conforme a la cual se concibe a la norma jurídica como un mandato impuesto por la autoridad dirigido a los destinatarios quienes la deben cumplir; sin embargo, esta es una apreciación parcial del material de que está compuesto el derecho, toda vez que, “desconoce (o desatiende) la existencia de otros tipos de enunciados jurídicos que no son prescripciones (definiciones, enunciados valorativos, reglas constitutivas, reglas técnicas, reglas que confieren poderes).”¹³¹

4) Legalismo.

Esta característica del formalismo jurídico positivista está referido a la teoría de las fuentes del derecho, entre las que reconoce como la más importante o quizás la única fuente a la ley formal, supeditando todas las demás fuentes, tales como la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina, a ella.

“En cuanto a las fuentes del Derecho, se enfatiza la supremacía de la ley escrita. Las demás fuentes (costumbre, principios, jurisprudencia, doctrina científica), o no se consideran genuinas fuentes del Derecho (son sólo fuentes aparentes), o en todo caso su validez deriva de y está subordinada a su reconocimiento por parte de la ley.”¹³²

5) Sistemática.

Conforme a esta característica el derecho no es un mero agregado o reunión de disposiciones o normas, sino que, constituye un sistema cuyas partes o elementos están relacionados entre sí, conformando a su vez una unidad, en el sentido que es algo diferente de la mera suma de sus partes, siendo además completo y coherente.

Al efecto, Norberto Bobbio señala que, “La teoría del Ordenamiento jurídico se basa en los tres conceptos fundamentales que a él se atribuyen: unidad, coherencia y plenitud. Estas tres características son las que hacen que el Derecho en su conjunto sea un Ordenamiento, esto es, un ente nuevo, diferente de cada una de las normas que lo componen.”¹³³

¹³¹ Pérez Lledó, Juan Antonio y Daniel González Lagier y otros. Apuntes sobre la filosofía del derecho de los siglos XIX y XX: de la Escuela de la Exégesis a Ronald Dworkin. Universidad de Alicante, Separata p. 18.

¹³² Pérez Lledó, Juan Antonio y Daniel González Lagier y otros. Apuntes sobre la filosofía del derecho de los siglos XIX y XX: de la Escuela de la Exégesis a Ronald Dworkin. Universidad de Alicante, Separata p. 18.

¹³³ Bobbio, Norberto. El Positivismo jurídico. Madrid, Editorial Debate 1998, p. 202.

Pérez Lledó y González Lagier, por su parte señalan que , “En cuanto al ordenamiento jurídico en su conjunto, se considera que éste conforma un verdadero "sistema", dotado de las propiedades de unidad (fundamento único de validez para cada sistema jurídico, que lo unifica y lo individualiza respecto de los demás sistemas), plenitud o completitud (ausencia de lagunas) y consistencia (ausencia de antinomias).”¹³⁴

Con respecto a la unidad del derecho, cabe señalar que a diferencia del iunaturalismo que concibe la referida unidad como “una unidad sustancial o material, que afecta al contenido de las normas”, para el iuspositivismo, la unidad del derecho “se trata de una unidad formal, que afecta al modo en el que las normas han sido establecidas.”¹³⁵

La plenitud del ordenamiento jurídico hace referencia a que el derecho regula todos los supuestos relevantes jurídicamente, al punto que, lo que no ha sido regulado, carece de relevancia. Como consecuencia de ello, el derecho carece de lagunas a su interior.

El carácter de la coherencia de las disposiciones proscribire las contradicciones y las antinomias.

6) Deductivismo o logicismo.

Esta característica del positivismo teórico hace referencia a lo que se ha venido en denominar como el método jurídico o silogismo jurídico, que funda toda decisión jurídica en una o más premisas normativas y en una o más premisas fácticas, a partir de las cuales mediante un razonamiento deductivo se deduce la conclusión; de manera que, toda decisión jurídica se funda necesariamente en derecho válido, vigente y preexistente.

Al efecto, Pérez Lledó y González Lagier señalan que, “los jueces no crean Derecho, sino que se limitan a deducir "mecánicamente" -utilizando únicamente los métodos de la lógica- las soluciones a los casos que se supone que se derivan unívocamente a partir de reglas preexistentes de Derecho positivo (sin acudir a reglas o criterios externos al propio sistema jurídico-positivo, es decir, sin recurrir a normas creadas por el mismo juez o tomadas de otros sistemas normativos).”¹³⁶

¹³⁴ Pérez Lledó, Juan Antonio y Daniel González Lagier y otros. Apuntes sobre la filosofía del derecho de los siglos XIX y XX: de la Escuela de la Exégesis a Ronald Dworkin. Universidad de Alicante, Separata p. 18.

¹³⁵ Bobbio, Norberto. El Positivismo jurídico. Madrid, Editorial Debate 1998, p. 203.

¹³⁶ Pérez Lledó, Juan Antonio y Daniel González Lagier y otros. Apuntes sobre la filosofía del derecho de los siglos XIX y XX: de la Escuela de la Exégesis a Ronald Dworkin. Universidad de Alicante, Separata p. 18.

1.3.1. *El Estado Legislativo de Derecho*

1.3.1.1. *El principio de legalidad y la primacía de la ley*

El Estado legislativo de Derecho del siglo XVIII (denominado también Estado Moderno o Liberal) fue un intento en la realización de “un gobierno de las leyes y no de las personas”, conforme a la vieja formulación aristotélica, según la cual, sujetando el poder a la ley se acabaría con la arbitrariedad y el trato desigual e injusto que imperó en el pasado. Un ejemplo de esto último lo representó el Antiguo Régimen, que expresaba una sociedad de castas y privilegios tradicionales, y contra el que se dirigió la Revolución Francesa, para constituir este nuevo modelo de organización política. A pesar de este gran impulso inicial, este modelo se fue desgastando debido a las limitaciones consustanciales de los instrumentos utilizados para concretar sus fines: la ley formal, el imperio de la ley, el Estado de Derecho y el principio de legalidad, todos ellos lastrados de origen por las limitaciones de su naturaleza formal.¹³⁷

Ahora bien, sobre la base de la centralidad de la ley, se construyó la ideología positivista, encumbrando así el principio de legalidad, entendido como un dogma de la modernidad, según el cual, las conductas obligatorias y prohibidas debían estar necesariamente preestablecidas mediante reglas jurídicas. En ese sentido, el Derecho moderno estaba contenido íntegramente en las normas legales, relegándose el carácter normativo del texto constitucional, para reconocerle principalmente un valor programático, como norma de competencia formal. En ese contexto, los principios y valores reconocidos constitucionalmente requerían necesariamente de un desarrollo legislativo, esto es, de la promulgación de leyes conteniendo reglas.

El principio de legalidad era una garantía formal, mediante la cual se aseguraba que las normas jurídicas con las que el Estado podía incidir en los distintos ámbitos de la sociedad, tuvieran forma de ley; esto es, fueran expedidas formalmente por un único autor reconocido, el legislador, y conforme al procedimiento parlamentario establecido para ello. Entonces, la relación entre la Constitución y la ley cedía a este último instrumento el protagonismo normativo ya que “... la constitución solo vincula en lo relativo al sujeto competente para las decisiones y a la forma de adopción de estas, pero se detiene en los límites de la política y del mercado”¹³⁸. Esto dejaba un amplio margen de maniobra al legislador, quien concentraba todo el poder político, con la única condición de que respetase la

¹³⁷ Andrés Ibáñez, Perfecto. El Estado Constitucional: implicancias en materia de modelo de juez. En: tercero en discordia. Jurisdicción y juez del Estado Constitucional. Madrid: Trotta. 2015, p. 120.

¹³⁸ Andrés Ibáñez, Perfecto. El Estado Constitucional: implicancias en materia de modelo de juez. En: tercero en discordia. Jurisdicción y juez del Estado Constitucional. Madrid: Trotta. 2015, p. 121.

forma de ley. En este marco, las referidas cartas políticas se caracterizaban por ser “«constituciones flexibles», esto es, susceptibles de ser modificadas legislativamente”¹³⁹, poniendo en evidencia una vez más, la magnitud del poder normativo del legislador y la fuerza de su instrumento, la ley ordinaria.

En esta línea, señala Andrés Ibáñez que en este modelo de organización política el legislador únicamente estaba limitado y vinculado por la Constitución “...en el orden de los procedimientos, pero libre en el de los contenidos y los fines, pues la Constitución, salvo en el plano orgánico, carece de fuerza prescriptiva frente a la mayoría política. Es el triunfo del principio de legalidad, pero entendida esta como expresión de un nuevo poder soberano, tendencialmente absoluto.”¹⁴⁰

En cuanto a su validez, en el Estado legislativo de Derecho “la ley es válida por el solo hecho de existir como tal”¹⁴¹, sin que la Constitución fuera capaz de ponerle un límite material a su contenido. Siendo la ley la norma suprema que concentraba todo del poder político del Estado (la *suprema potestas* arrebatada al Rey y depositada ahora en el parlamento), carecía de controles o límites materiales en su actuación.

La Constitución inicialmente no fue capaz de ponerle al legislador cotos vedados o ámbitos o derechos materiales indisponibles, que necesariamente debiera respetar. La Constitución sólo estableció el órgano competente para la emisión de las normas jurídicas y el procedimiento para su formulación y sanción. Podían expedirse inclusive leyes injustas y no obstante ello, exigirse obediencia a las mismas e imponerse coactivamente su cumplimiento, puesto que al haber sido expedida por el órgano autorizado cumpliendo el procedimiento, eran normas válidas y vigentes.

En ese sentido, Paolo Grossi señala que “lo que el Estado moderno asegura a los ciudadanos es sólo un conjunto de garantías formales: únicamente es ley el acto que procede de determinados órganos (normalmente el Parlamento) y a través de un procedimiento puntillosamente precisado. El problema de su contenido, es decir, el problema de la justicia de la ley, de su correspondencia con lo que la conciencia común tiene como justo, es sustancialmente extraño a esa visión. Obviamente, la justicia sigue siendo el fin del orden jurídico, pero es un fin externo; los ciudadanos sólo pueden esperar que los productores de las leyes –que son, además, los titulares

¹³⁹ Zagrebelsky, Gustavo. El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia. Madrid: Trotta. 1995, p. 31.

¹⁴⁰ Andrés Ibáñez, Perfecto. El Estado Constitucional: implicancias en materia de modelo de juez. En: tercero en discordia. Jurisdicción y juez del Estado Constitucional. Madrid: Trotta. 2015, p. 120.

¹⁴¹ Andrés Ibáñez, Perfecto. El Estado Constitucional: implicancias en materia de modelo de juez. En: tercero en discordia. Jurisdicción y juez del Estado Constitucional. Madrid: Trotta. 2015, p. 120.

del poder político- se adecuen a ella, pero de todos modos también deben prestar obediencia a la ley injusta”¹⁴².

Así, continúa, “una ley -la de los modernos- que se concreta más en un acto de voluntad que de conocimiento. Ocasionalmente, puede ser redactada por estudiosos y tener un gran contenido sapiencial, pero su fuerza la obtiene no de su contenido sino de su procedencia del máximo órgano del poder político”¹⁴³.

Este rasgo también es destacado por Gustavo Zagrebelsky, para quien el principio de legalidad, y la consiguiente primacía de la ley, supuso “...la derrota de las tradiciones jurídicas del Absolutismo y del *Ancien Régime*. El Estado de derecho y el principio de legalidad suponían la reducción del Derecho a la ley y la exclusión, o por lo menos la sumisión a la ley, de todas las demás fuentes del derecho”¹⁴⁴. Añade que “...el principio de legalidad traducía en términos constitucionales la hegemonía de la burguesía, que se expresaba en la Cámara representativa, y el retroceso del ejecutivo y de los jueces, que de ser poderes autónomos pasaban a estar subordinados a la ley”¹⁴⁵.

El Estado de derecho era, pues, un Estado legislativo, que se afirmaba a través del principio de legalidad. En él, la ley “como acto normativo supremo e irresistible”¹⁴⁶, era la expresión de la centralización del poder político que se manifestaba a través del poder legislativo o la Asamblea soberana, que había sustituido al antiguo poder absoluto del rey, por el poder parlamentario. De esta manera, la ley, siendo la manifestación de esa función ordenadora general atribuida a los parlamentos y teniendo el atributo de ser “acto normativo supremo e irresistible”, no reconocía poder ordenador por encima de sí.

En ese sentido, “... las leyes, al ocupar la posición más alta, no tenían por encima ninguna regla jurídica que sirviese para establecer límites, para poner orden. Pero no había necesidad de ello. Jurídicamente la ley lo podía todo; porque estaba materialmente vinculada a un contexto político-social e ideal definido y homogéneo”¹⁴⁷. Así, “el principio de legalidad, en general, expresa la idea de la ley como acto normativo supremo e irresistible al que, en línea de principio, no es oponible ningún derecho más fuerte, cualquiera que sea su forma y fundamento: ni

¹⁴² Grossi, Paolo. Mitología jurídica de la modernidad. Madrid: Trotta. 2003, p. 22.

¹⁴³ Grossi, Paolo. Mitología jurídica de la modernidad. Madrid: Trotta. 2003, p. 17.

¹⁴⁴ Zagrebelsky, Gustavo. El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia. Madrid: Trotta. 1995, p. 24.

¹⁴⁵ Zagrebelsky, Gustavo. El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia. Madrid: Trotta. 1995, p. 30.

¹⁴⁶ Zagrebelsky, Gustavo. El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia. Madrid: Trotta. 1995, p. 24.

¹⁴⁷ Zagrebelsky, Gustavo. El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia. Madrid: Trotta. 1995, p. 31.

el poder de excepción del rey y de su administración, en nombre de una superior «razón de Estado», ni la inaplicación por parte de los jueces o la resistencia de los particulares, en nombre de un derecho más alto (el derecho natural o el derecho tradicional) o de derechos especiales (los privilegios locales o sociales)”¹⁴⁸.

Esta primacía de la ley, siempre siguiendo a Gustavo Zagrebelsky¹⁴⁹, tuvo una triple expresión: primacía de la ley frente a la Administración, primacía de la ley frente a los ciudadanos, y primacía de la ley frente a la jurisdicción.

El principio de legalidad en relación con la Administración Pública

En la relación de la ley con la Administración Pública, se pueden distinguir dos concepciones del principio de legalidad: una concepción rigurosa y una concepción moderada.¹⁵⁰

Según la concepción rigurosa, el Poder Ejecutivo carecía de potestades legislativas originarias, puesto que sus atribuciones dependían íntegramente de lo que la ley del parlamento le facultara. De esta manera, aquello que la ley no le facultara a la Administración Pública, lo tenía prohibido, toda vez que “la capacidad de actuar del ejecutivo dependía de *leyes de autorización* y sólo era válida dentro de los límites de dicha autorización”.¹⁵¹

En este marco, la Administración Pública necesitaba en todos los casos de una autorización legal expresa para poder intervenir o tener injerencia en la esfera privada de los particulares; a falta de dicha autorización, debía abstenerse. Ahora bien, en caso tuviese la referida autorización legal, la Administración Pública no era responsable de la afectación que sus actuaciones podían suponer a los derechos de los particulares ya que actuaba en cumplimiento del mandato legal que le resultaba ineludible, más aún cuando el incumplimiento de la ley conllevaba responsabilidad para tales funcionarios.

Ese era, precisamente, el caso de las consecuencias del ejercicio del poder tributario, cuya injerencia en el patrimonio de los ciudadanos, únicamente se tenía por válido si hubiera estado expresamente establecido por ley, eximiendo así de cualquier responsabilidad a la Administración Tributaria por el cobro pacífico o coactivo de las deudas tributarias.

¹⁴⁸ Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia*. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 24.

¹⁴⁹ Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia*. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 24.

¹⁵⁰ Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia*. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 27.

¹⁵¹ Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia*. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 27.

La concepción moderada, por su parte, asume que los órganos constitucionalmente reconocidos cuentan con potestades originarias, respecto de las cuales la referencia legislativa no agota el universo de sus competencias. En efecto, así como el Parlamento tiene potestades propias, se “atribuía al ejecutivo la titularidad originaria de potestades para la protección de los intereses del Estado, circunscribiéndola solamente desde fuera por medio de *leyes limitadoras*”¹⁵². Así, según esta concepción, a falta de ley expresa la Administración Pública podía “perseguir libremente sus propios fines”¹⁵³, sobre la base de tales facultades originarias. Ello con excepción de lo referido a la libertad y propiedad de los particulares, ámbitos garantizados por “una ‘reserva de ley’, que excluía la acción independiente de la Administración”¹⁵⁴.

En ese sentido, según la concepción moderada, la actuación de la Administración no estaba íntegramente predeterminada por la ley en todos sus actos. Antes bien, dado que se le reconocía facultades originarias, la ley solo delimitaba e indicaba límites externos a los alcances de dichas facultades, pero no le marcaba rigurosamente las pautas en todos los aspectos. De esta manera, dentro de dichos márgenes, la Administración podía perseguir la consecución de sus propios fines sin la necesidad de una minuciosa predeterminación normativa impuesta por la ley para cada uno de sus actos, como sí lo requería para aquellos otros ámbitos sobre los que no tenía facultades originarias.

Uno de tales poderes originarios, que según esta concepción se entiende que no requiere de una habilitación legal expresa para ser válidamente ejercida, es el poder normativo para emitir reglamentos. Así, la finalidad de la reserva de ley mediante el principio de legalidad sería impedir la injerencia de la Administración en las materias así señaladas, mas no prohibirle regular, por ejemplo, mediante reglamentos independientes, otras materias en ejercicio de tales poderes originarios. Al respecto, refiere Andrés Aucejo que “la Administración pública puede ejercer dicha potestad (reglamentaria) no sólo en desarrollo de las leyes o principios legislativos, sino también cuando no exista una norma de rango superior sobre la materia, porque no es posible infringir una ley inexistente, y cuando la Administración regula una materia no regida por normas legales, ni sujeta a reserva legal, no infringe ningún principio de jerarquía normativa y actúa, por tanto, legítimamente”¹⁵⁵.

¹⁵² Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia*. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 27.

¹⁵³ Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia*. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 27.

¹⁵⁴ Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia*. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 28.

¹⁵⁵ Andrés Aucejo, Eva. *Relaciones entre “reglamento” y “ley” en materia tributaria*. Madrid, Marcial Pons 2013, p. 84.

En consecuencia, bajo esta concepción moderada, el principio de reserva de ley implica un reconocimiento implícito del poder normativo de la Administración, la cual "...tiene permiso constitucional para regular por sí mismo cualquier materia siempre que no haya una reserva legal, ni tampoco lo impida una ley" ¹⁵⁶.

El principio de legalidad en relación con los particulares

En relación con los particulares, el principio de legalidad debía ser leído de forma opuesta a la concepción rigurosa de la relación entre dicho principio y la Administración. Ello, en aplicación del principio de autonomía de la voluntad que actuaba a favor de los particulares. Así, mientras no se afectase lo expresamente establecido por ley, regía la autonomía de los particulares y, por ello, la libertad para su actuación. Aquí la ley no era una norma que debiera ser ejecutada, sino simplemente respetada como límite «externo» de la «autonomía contractual» o, como también se decía, del «señorío de la voluntad» individual.¹⁵⁷

Según el principio de autonomía, las personas son libres de autodeterminar sus intereses particulares mediante contratos privados en relaciones horizontales con otros individuos, pudiendo libre y voluntariamente crear obligaciones, sujetarse a ellas, instituir cargas sobre su patrimonio, enajenar los bienes de su propiedad e inclusive, si quisiese transferirlos gratuitamente mediante donación. La ley fijaba el límite de esa autonomía, sin subordinarla ni prefigurarla minuciosamente. A lo sumo señalaba cuáles son los contratos típicos o más comúnmente usados, pero no señala qué contrato se debe celebrar tal o cual día, o cuál se debe utilizar ante una circunstancia particular. Parafraseando a Fernando De Trazegnies podríamos decir que, respecto a los particulares, la ley marca la cancha y establece las reglas de juego, definiendo lo que se puede y lo que no se puede hacer, pero no juega el partido, no decide ni señala en cada caso qué jugadas se deben realizar; éstas son responsabilidad de los jugadores quienes tienen la libertad de evaluar en cada caso la conveniencia y oportunidad de realizar o no determinadas acciones.

En palabras de Gustavo Zagrebelsky, "esta distinta posición frente a la ley, que diferenciaba a la Administración pública de los sujetos privados, era la consecuencia de asumir, junto al principio de *legalidad*, el *principio de libertad* como pilar del Estado de derecho decimonónico. La protección de la libertad exigía que las intervenciones de la autoridad se admitiesen sólo como excepción, es decir, sólo cuando viniesen previstas en la ley. Por eso, para los órganos del Estado, a los que no se les reconocía ninguna autonomía originaria, todo lo que no estaba permitido

¹⁵⁶ Andrés Aucejo, Eva. Relaciones entre "reglamento" y "ley" en materia tributaria. Madrid, Marcial Pons 2013, p. 80.

¹⁵⁷ Zagrebelsky, Gustavo. El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 28.

estaba prohibido; para los particulares, cuya autonomía, por el contrario, era reconocida como regla, todo lo que no estaba prohibido estaba permitido”¹⁵⁸.

En conclusión, mientras que la ley subordinaba a la Administración sujetándola expresamente al procedimiento establecido, a los particulares simplemente les fijaba un límite externo, de manera que podían actuar libremente dentro de dichos márgenes, pudiendo celebrar los actos jurídicos que desearan, gozando en consecuencia del principio de autonomía. En términos de Gustavo Zagrebelsky, “era así diferente el sentido de la ley en cada caso: subordinación de la función administrativa, de cara a la protección del interés público preestablecido legislativamente; simple regulación y limitación de la autonomía individual, en defensa del interés individual [...] como acertadamente se ha dicho, libertad del particular en línea de principio, poder limitado del Estado en línea de principio”¹⁵⁹. En definitiva, concluye el autor, “estas afirmaciones no son más que un modo de expresar los principios fundamentales de toda Constitución auténticamente liberal, de todo Estado *liberal* de derecho: la libertad de los ciudadanos (en ausencia de leyes) como regla, la autoridad del Estado (en presencia de leyes) como excepción”¹⁶⁰.

El principio de legalidad en relación con la jurisdicción

Un último nivel de relación de la ley está referido a la jurisdicción. En la Edad Media, a la par que se reconocía a los monarcas el poder divino de gobernar, también se reconocía a los jueces el poder divino de juzgar, máxime cuando entonces las cortes y los monarcas también cumplían funciones judiciales, en determinadas materias en primera instancia y en otros casos en última instancia; toda vez que, entonces no existía la moderna división de poderes.

Al efecto, señala Iglesias Garzón que “al igual que el Derecho divino de los reyes, el Derecho divino de los jueces tiene una legitimidad esencialmente religiosa y dirigida a la manutención del orden civil”¹⁶¹.

La dispersión de fuentes, la superposición de diversos órdenes normativos, los conflictos entre las normas de tales órdenes, su inasequibilidad, su falta de sistemática, su oscuridad, así como las amplias facultades interpretativas de los jueces, condujeron a una situación que se denominó de despotismo judicial; como consecuencia de que “Su libertad de juicio y de valoración era plena debido,

¹⁵⁸ Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia*. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 28.

¹⁵⁹ Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia*. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 28.

¹⁶⁰ Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia*. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 28-29.

¹⁶¹ Iglesias Garzón, Alberto. *Jueces y leyes entre el absolutismo y la codificación*. Dykinson, Madrid, 2010, p. 33.

esencialmente, a la concepción divina de la función de juzgar o, en otros términos, debido a su plena independencia.”¹⁶² De allí precisamente los esfuerzos que se desplegaron en lo sucesivo por someter a los jueces a la ley.

En efecto, en Francia, “desde el absolutismo previo a la ilustración hasta la proclamación del Código Civil, que daría pie más adelante a la escuela jurídica “de la exégesis”, existe una pretensión compartida de someter a los jueces a las leyes del soberano. Esta pretensión es la base de elaboración del Código Civil de 1804”¹⁶³. Sin embargo, la referida pretensión tuvo sus excesos al pretender convertir a los jueces en órganos dependientes del Poder Ejecutivo, tal como ocurría en el caso de la justicia administrativa.

Al respecto, Andrés Ibáñez, recuerda que: “la aludida concepción de la soberanía y el papel real atribuido a la ley condicionan y prefiguran el de la jurisdicción en el modelo. Está, en el diseño napoleónico, de general implantación como se sabe, aunque cubierta retóricamente con el manto de la independencia, quedaría integrada en el ámbito del ejecutivo como una más de sus articulaciones burocráticas”.¹⁶⁴

Otra de las consecuencias de las circunstancias antes descritas fue la de convertir a los jueces en “el instrumento que pronuncia las palabras de la ley, seres inanimados que no pueden moderar ni la fuerza ni el rigor de las leyes”¹⁶⁵, conforme a la conocida expresión de Montesquieu. La idea era acabar con el despotismo judicial y sujetar a los jueces a la ley. No obstante, lo anterior fue más un discurso que una realidad, dado que no es posible prescindir de la mediación de la interpretación en el proceso de aplicación de la ley y del derecho.

1.3.1.2. El tratamiento de las lagunas normativas

En el contexto de este modelo de organización estatal, ¿cómo se concebía y afrontaba las situaciones de lagunas en el Derecho? Como idea general cabe destacar que el dogma de la integridad (es decir, la propiedad por la cual un ordenamiento jurídico tiene una norma para regular cada caso), surge y acompaña la práctica jurídica en momentos de una marcada sistematización de su material normativo. Así, recuerda Norberto Bobbio, este dogma de la integridad “nace probablemente de la tradición romanista medieval, a medida en que el derecho romano comenzó a

¹⁶² Iglesias Garzón, Alberto. Jueces y leyes entre el absolutismo y la codificación. Dykinson, Madrid, 2010, p. 57.

¹⁶³ Iglesias Garzón, Alberto. Jueces y leyes, entre el absolutismo y la codificación. Madrid, Dikinson, pp. 71.

¹⁶⁴ Andrés Ibáñez, Perfecto. El Estado Constitucional: implicancias en materia de modelo de juez. En: tercero en discordia. Jurisdicción y juez del Estado Constitucional. Trotta, Madrid, 2015. P. 121

¹⁶⁵ Iglesias Garzón, Alberto. Jueces y leyes entre el absolutismo y la codificación. Dykinson, Madrid, 2010, p. 76.

ser considerado como el derecho por excelencia, enunciado en el *Corpus iuris* de una vez por todas y de una vez para siempre, al cual no había nada que agregar ni nada que le sobre, porque contiene las reglas con las cuales el buen intérprete está en capacidad de resolver todos los problemas jurídicos que se le presenten o que puedan presentársele”¹⁶⁶. El tratamiento de aquel material supuso una técnica para el conocimiento y el desarrollo interno del derecho romano, asumiéndolo como un sistema potencialmente completo. Resumiendo, este carácter de la jurisprudencia dice Norberto Bobbio, “ha desarrollado el método de la *extensión* a costa del método de la *equidad*, inspirándose más en el principio de autoridad que en el de la naturaleza de las cosas”¹⁶⁷.

En esta misma línea, pero ya en tiempos modernos, este dogma de la integridad fue un componente esencial en la concepción estatalista del derecho, cuando el crecimiento del Estado moderno sometió a todas las fuentes del derecho a la ley, en tanto que expresión de voluntad del soberano, alcanzando su momento culminante con el proceso de codificación. En este nuevo contexto, la omnipotencia del Estado debía regular con su derecho todo caso posible¹⁶⁸. Situado en este escenario, destaca Norberto Bobbio, “admitir que el ordenamiento jurídico estatal no era completo, significaba introducir un derecho paralelo, romper el monopolio de la producción jurídica estatal. De allí que la afirmación del dogma de la integridad vaya paralela con la monopolización del derecho por parte del Estado”¹⁶⁹.

En relación con este modelo, Gustav Radbruch señalaba que “la prohibición de crear Derecho y la de negarse a fallar sólo pueden conciliarse entre sí si arranca de un tercer supuesto, a saber: que la ley carece de lagunas, no encierra contradicciones, es completa y clara o, por lo menos que, partiendo de una ley llena de lagunas, contradictoria y oscura, cabe llegar a una decisión unívoca de cualquier problema jurídico por medios puramente intelectuales. Es el postulado o la ficción consistente en afirmar que la ley o, por lo menos, el orden jurídico forma una unidad cerrada y completa.”¹⁷⁰

Al respecto, en su conocida distinción de los aspectos del positivismo jurídico, Norberto Bobbio caracterizaba el denominado positivismo teórico, que se correspondía con la concepción estatal del derecho, en torno a las siguientes tesis: “1) con respecto a la definición del derecho, la teoría de la coactividad, según la cual se entiende por derecho un sistema de normas que se aplican por la fuerza, o bien,

¹⁶⁶ Bobbio, Norberto. *Teoría General del Derecho*. Bogotá: Temis. 1987, p. 211.

¹⁶⁷ Bobbio, Norberto. *Teoría General del Derecho*. Bogotá: Temis. 1987, p. 212.

¹⁶⁸ Bobbio, Norberto. *Teoría General del Derecho*. Bogotá: Temis. 1987, p. 212.

¹⁶⁹ Bobbio, Norberto. *Teoría General del Derecho*. Bogotá: Temis. 1987, p. 212.

¹⁷⁰ Radbruch, Gustav. *Introducción a la filosofía del derecho*. Madrid, 1974, pp. 121 y ss.

Citado por Mónica Siota Álvarez. *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*. Madrid, Marcial Pons. 2010, p. 23.

de normas cuyo contenido es la reglamentación del uso de la fuerza en un grupo social dado; 2) con respecto a la definición de norma jurídica, la teoría imperativa, según la cual las normas jurídicas son mandatos, con todo un cortejo de subdistinciones (mandatos autónomos o heterónomos, personales o impersonales, categóricos o hipotéticos, éticos o técnicos, abstractos o concretos, generales o individuales); 3) con respecto a las fuentes del derecho, la supremacía de la ley sobre las otras fuentes y la reducción del derecho consuetudinario, del derecho científico, del derecho judicial, del derecho que deriva de la naturaleza de las cosas, al carácter de fuentes subordinadas o aparentes; 4) *con respecto al orden jurídico en su conjunto, la consideración del complejo de las normas como sistema al que se atribuye el carácter de plenitud o de ausencia de lagunas y, subordinadamente, también de coherencia o falta de antinomias*; 5) con respecto al método de la ciencia jurídica y de la interpretación, la consideración de la actividad del jurista o del juez como actividad esencialmente lógica, en particular, la consideración de la ciencia jurídica como mera hermenéutica (escuela francesa de la exégesis) o como dogmática (escuela pandectista alemana)” (énfasis añadido)¹⁷¹.

No obstante, la plenitud del sistema jurídico y la consiguiente negación de las lagunas normativas no fue un postulado positivista sino hasta un momento posterior, que situaremos en Francia, en 1804, con la promulgación del Código de Napoleón, y la actitud favorable que dicho acontecimiento supuso para los juristas de la época, que llega a calificarse como de *fetichismo legislativo*. En efecto, tal como fue teorizada en sus inicios por los autores racionalistas del siglo XVIII, la omnipotencia del legislador no negaba la presencia de lagunas en el Derecho positivo, por el contrario, las admitía, y reconocía a través de ellas la pervivencia del Derecho natural. Como recuerda Norberto Bobbio, en el siglo XVIII el Derecho natural no solo tiene una indudable influencia tanto en la formación de la Constitución americana y en las Constituciones de la Revolución francesa, sino que sus conceptos básicos tienen plena vigencia en nociones como el estado de naturaleza, la ley natural o el contrato social¹⁷².

En este escenario, no sorprende que un límite a la omnipotencia del legislador estaba determinado por la omisión en la regulación de ciertas relaciones o situaciones, y que asumieran los autores de la época que el modo como debían ser cubiertas tales omisiones era mediante el recurso al Derecho natural. En términos de Bobbio, “el Derecho positivo no destruye, sino recubre o sumerge el Derecho natural; si, por tanto, hay un ‘agujero’ en el Derecho positivo, a través de él se ve aparecer al natural; o si se prefiere, la “sumersión” del Derecho natural no es total porque por encima del nivel del positivo aparecen todavía alguno islotes”.¹⁷³

¹⁷¹ Bobbio, Norberto. El problema del positivismo jurídico. México DF: Fontamara. Séptima edición, 2001, p. 45.

¹⁷² Bobbio, Norberto. El positivismo jurídico. Madrid: Debate. 1998, p. 58.

¹⁷³ Bobbio, Norberto. El positivismo jurídico. Madrid: Debate. 1998, p. 59.

Esta actitud hacia el Derecho natural y su relación con el Derecho positivo cambia notablemente en Francia, en el inicio del siglo XIX, con el proceso de codificación, pero no por parte de los redactores del código sino, más bien, por parte de sus primeros intérpretes. Siguiendo siempre a Bobbio, se advierte que unos y otros asumieron una actitud distinta en relación con el dogma de la omnipotencia del legislador, a propósito de la interpretación del artículo 4º del mencionado Código. Esta norma señalaba que: “el juez que rehusare juzgar bajo pretexto de silencio, de oscuridad o de insuficiencia de la ley, podrá ser procesado como culpable de denegación de justicia”. El supuesto del silencio era el que más problemas planteaba pues, ¿dónde debería buscar el juez la norma, en el interior del ordenamiento jurídico o fuera de él? Aunque los redactores del código buscaron dejar abierta la posibilidad de la libre creación judicial, el positivismo jurídico, en manos de los primeros intérpretes del código, y basados en el dogma de la omnipotencia del legislador, promovieron la denominada autointegración del ordenamiento jurídico. Así, el juez debía encontrar en el “interior” de la ley la respuesta a todos los problemas jurídicos, estando en ella contenidos los principios que, mediante la interpretación, permitían dar con la norma aplicable. De este modo, se consolidó, entre los dogmas positivistas, el de la plenitud del ordenamiento jurídico¹⁷⁴.

Sobre él, dice Prieto Sanchís, “el postulado de la plenitud aparece como necesario a fin de hacer compatibles dos exigencias del Derecho moderno, íntimamente unidas al proceso de monopolización jurídica del Estado legislativo, a saber: que un juez no puede negarse a fallar (prohibición del *non liquet*) y que debe hacerlo precisamente con arreglo a normas preestablecidas”¹⁷⁵.

Las maniobras de los exégetas para sortear los problemas que plantean las lagunas normativas en el Derecho son diversas. Una de ellas es asumir la existencia de una norma general excluyente, como aquella que constaba en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, de 1789, en cuyo artículo 5 se señala “nada que no esté prohibido por la ley puede ser impedido y nadie puede ser constreñido a hacer algo que ésta no ordene”. Así, lo no regulado se entiende como permitido, siendo el sistema necesariamente pleno.

Otro recurso era invocar un espacio jurídico vacío, ocupado por las conductas o situaciones jurídicamente irrelevantes, ante las cuales la falta de norma no debe entenderse como una laguna sino como la indiferencia del Derecho a lo que no le resulta relevante.

¹⁷⁴ Bobbio, Norberto. El positivismo jurídico. Madrid: Debate. 1998, p. 89.

¹⁷⁵ Prieto, Luis. Apuntes de teoría del Derecho. Madrid: Trotta. 2005, p. 123.

Finalmente están los métodos de autointegración como son el recurso a la analogía o a los principios generales del Derecho. En ambos casos, se entiende que el juez no sale del ordenamiento jurídico para encontrar la respuesta al caso, sino que se mantiene en el sistema, extendiendo la lógica de sus normas o apelando a su razón objetiva para resolver con base en ellas el caso aparentemente no regulado. En todas estas situaciones, las lagunas son tratadas como problemas aparentes pues, empleando los recursos que ya contiene el derecho, siempre se puede dar una solución jurídica a todos los casos que le resulten relevantes, sin apelar a un criterio externo al sistema jurídico.

Lo que empezó como una actitud ideológica hacia el código tuvo luego expresiones teóricas en relación con la inexistencia de las lagunas en el Derecho, que aún se aprecian en la práctica jurídica. Como recuerda Norberto Bobbio, “el dogma de la integridad, es decir, el principio que afirma que el ordenamiento jurídico debe ser completo para que en todo caso pueda ofrecer al juez una solución sin tener que recurrir a la equidad, ha sido dominante, y lo es todavía hoy en parte en la teoría jurídica continental de origen romanista. Algunos lo consideran como uno de los aspectos sobresalientes del positivismo jurídico”¹⁷⁶.

Tal vez, la más conocida de dichas expresiones teóricas es la de Hans Kelsen, quien en su *Teoría General del Derecho y del Estado*, señala lo siguiente:

“El orden jurídico no puede contener lagunas. Si el juez está autorizado a resolver, como legislador, una determinada controversia, en la hipótesis de que el orden jurídico no contenga ninguna norma general que obligue al demandado a la conducta reclamada por el actor, no llena una laguna del derecho realmente en vigor, sino que añade a éste una norma individual a la que no corresponde ningún precepto general. El derecho realmente en vigor pudo ser aplicado al caso concreto mediante la absolución al demandado. Sin embargo, el juez está facultado para cambiar el derecho en relación con un caso concreto y obligar jurídicamente a un individuo que era con anterioridad jurídicamente libre”¹⁷⁷.

Esta actitud en relación con la plenitud del marco normativo puede resumirse en lo que Bulygin ha denominado la “doctrina tradicional”. Esta, asume una

¹⁷⁶ Bobbio, Norberto. *Teoría General del Derecho*. Bogotá: Temis. 1987, p. 211.

¹⁷⁷ Kelsen, Hans. *Teoría General del Derecho y del Estado*. Traducción de Eduardo García Maynez. México DF: Imprenta Universitaria. 1949, p. 153.

Ciertamente la posición de Kelsen no es asimilable a la de los exégetas franceses (desde el momento en el que Kelsen admite la creación judicial del Derecho), y su actitud hacia las lagunas responde, en principio, a criterios de lógica normativa (tema sobre el que la teoría kelseniana presenta distintas variaciones) más que a actitudes ideológicas.

distinción tajante entre la creación del derecho por parte del legislador y la aplicación del derecho por los tribunales de justicia, y se remonta a la Ilustración, la Revolución Francesa y a la codificación napoleónica, como necesaria consecuencia de la doctrina de división de poderes¹⁷⁸.

En la lógica de la codificación, el que las normas generales solucionen todos los casos y lo hagan en forma coherente, resulta ser una condición necesaria para exigir al juez que se limite a la mera aplicación de tales normas sin ninguna modificación ni variación. Más aún, recuerda Bulygin, los órdenes jurídicos modernos, que tienen su origen en la codificación napoleónica, dan por supuesto que el derecho es pleno y coherente pues proporciona una única respuesta a todo problema jurídico¹⁷⁹.

En este marco, destaca el autor, la legislación positiva impone a los jueces las siguientes exigencias:

“1) Los jueces tienen la obligación de resolver todos los casos que dentro de su competencia les fueran planteados y si bien la competencia de un juez suele ser limitada, se supone que la competencia de todos los jueces es exhaustiva en el sentido de que para todo problema jurídico siempre ha de haber un juez competente.

2) Las resoluciones de los jueces deben ser fundadas en normas jurídicas.

Si los jueces están obligados a resolver todos los casos mediante sentencias fundadas en normas jurídicas, se infiere -en virtud del principio “deber implica poder”- que los jueces pueden cumplir esa obligación, de donde se sigue:

3) En el derecho se encuentra siempre una solución para cualquier problema jurídico planteado al juez¹⁸⁰.

Considera Ruiz Manero que el problema con este planteamiento -que identifica tanto con la teoría de Alchourrón y Bulygin como con la teoría de Joseph Raz (que contienen elementos de mayor complejidad que no hemos considerado en

¹⁷⁸ Bulygin, Eugenio. “Creación y aplicación del Derecho”. En: AAVV. *Lagunas en el derecho*. Madrid - Barcelona: Marcial Pons. 2005, p. 29.

¹⁷⁹ Bulygin, Eugenio. “Creación y aplicación del Derecho”. En: AAVV. *Lagunas en el derecho*. Madrid - Barcelona: Marcial Pons. 2005, p. 29.

¹⁸⁰ Bulygin, Eugenio. “Creación y aplicación del Derecho”. En: AAVV. *Lagunas en el derecho*. Madrid - Barcelona: Marcial Pons. 2005, p. 29.

esta presentación simplificada)- es que desfiguran por empobrecimiento lo que debe ser tomado en cuenta al momento de establecer el contenido del Derecho¹⁸¹.

A su entender, la insuficiencia de las respuestas que el positivismo jurídico da al problema de las lagunas se debe, principalmente, a que no considera más que a la dimensión regulativa del Derecho, es decir a las reglas entendidas como el resultado de otros tantos actos prescriptivos de la autoridad. Este modo de concebir la práctica jurídica deja fuera a las razones subyacentes o los principios en los que se justifican las reglas y que, a su entender, resultan determinantes para abordar con mucha mayor capacidad el problema de las lagunas en el Derecho. Son precisamente los principios los protagonistas de la teoría jurídica propia del nuevo modelo de organización política: el Estado constitucional del Derecho.

1.3.1.3. *El tratamiento de las antinomias normativas*

Recuerda Norberto Bobbio que el principio de la coherencia en el ordenamiento jurídico, sostenido por el positivismo jurídico, consiste en negar que en él pudieran existir *antinomias*, es decir, normas incompatibles entre sí; en otros términos, la compatibilidad de una norma con su ordenamiento es condición necesaria para su validez¹⁸².

En tal sentido, la doctrina ha formulado criterios para solucionar antinomias, y que se corresponden con sendos valores estructurales que se atribuyen a los sistemas jurídicos: el criterio cronológico (*lex posterior derogat priori*; la norma posterior prevalece sobre la anterior), el criterio jerárquico (*lex superior derogat inferiori*; la norma de grado superior prevalece sobre la norma de grado inferior), y el criterio de la especialidad (*lex speciahs derogat generali*; la norma especial prevalece sobre la general).

No obstante, estos criterios no logran resolver todas las antinomias posibles. No podrían ser aplicados, por ejemplo, cuando lo que colisionan son los propios criterios en una antinomia en la que pueden ser aplicados más de un criterio, y conducen a soluciones distintas; son las denominadas antinomias de segundo grado. Tampoco resolverían los casos en los que no pudiera aplicarse alguno de tales criterios, como por ejemplo, cuando las normas en contradicción están contenidas en el mismo texto normativo, y entre ellas no media una relación de generalidad y especialidad.

En el primero de los casos, recuerda Bobbio, se postularon meta-criterios de preferencia entre criterios, siempre a cargo de la doctrina. Así, ante un conflicto entre

¹⁸¹ Ruiz Manero, Juan. "Algunas concepciones del Derecho y sus lagunas". En: AAVV. Lagunas en el derecho. Madrid - Barcelona: Marcial Pons. 2005, p. 116 - 126.

¹⁸² Bobbio, Norberto. El positivismo jurídico. Madrid: Debate. 1998, p. 206.

el criterio jerárquico y el cronológico, la doctrina coincide en que prevalece el jerárquico. Entre un conflicto entre el criterio de especialidad y el cronológico, la doctrina coincide en que prevalece el primero. Sin embargo, si la colisión se daba entre el criterio de especialidad y el jerárquico, estamos ante un caso difícil pues se trata de criterios considerados “fuertes”. En tal caso, dice Bobbio, el criterio cronológico puede servir como un criterio subsidiario para preferir a alguna de las normas ante lo que sería un escenario de empate, pero, destaca, “se trata de una solución que no es compartida por toda la doctrina”.¹⁸³

1.3.2. *El Estado Constitucional de Derecho*

1.3.2.1. *La constitucionalización de los sistemas jurídicos*

Desde el surgimiento del Estado Legislativo de Derecho han sido numerosos los cambios, modificaciones y transformaciones en los presupuestos, bases y contextos sobre los que se construyó aquel modelo de organización estatal. En la actualidad, las referidas categorías ya no son lo suficientemente idóneas para describir, explicar y operar con la práctica de los actuales Estados constitucionales de Derecho.

En este nuevo modelo de organización estatal, las constituciones dejaron de ser flexibles y se han vuelto rígidas, en el sentido que se ha establecido para su modificación procedimientos, requisitos y exigencias que lo sustraen del legislador ordinario. Así, por ejemplo, sólo es posible realizar modificaciones parciales de su texto, para lo que a su vez se requiere de mayorías calificadas, con aprobación en varias legislaturas, blindando de esta manera a la Constitución frente a las veleidades de las coyunturales mayorías parlamentarias.

Por su parte, la ley se ha reubicado en el sistema de fuentes perdiendo su privilegiada ubicación decimonónica. Las constituciones han adquirido valor normativo y se han encumbrado en el ordenamiento jurídico, desplazando al principio de legalidad e instituyendo en su lugar el “principio de primacía de la constitución”, encumbrando también con ella a los demás principios constitucionales, difuminándose de esa manera la otrora radical separación conceptual entre derecho y moral, y ampliándose así la dimensión regulativa del derecho, para comprender ahora, con igual valor normativo, tanto a reglas como a principios y directrices.

¹⁸³ Bobbio, Norberto. *El positivismo jurídico*. Madrid: Debate. 1998, p. 209.

De este modo, en el Estado Constitucional “...el Derecho contiene tanto un elemento autoritativo como uno valorativo”¹⁸⁴. Por ello puede afirmarse que el Derecho del Estado Constitucional “no es solo un fenómeno de autoridad, sino también una práctica con la que se trata de lograr ciertos fines y valores”¹⁸⁵. Más aún, “la existencia de estos dos componentes explica también que el Derecho sea un fenómeno ambiguo, lo que no significa afirmar la tesis de su indeterminación radical, sino simplemente la de que pueden producirse desajustes entre ambos elementos: las normas [reglas] establecidas autoritativamente puede que no estén orientadas hacia los fines y valores constitucionales”¹⁸⁶.

En ese sentido, en el Estado Constitucional de Derecho, “la *pirámide normativa* se enriquece con un nuevo escalón, precisamente en el vértice ahora plenamente ocupado por la Constitución, con el resultado de la subordinación de la propia ley a esta ley superior, que la vincula también en el orden de los contenidos materiales. [...] este dato introduce un cambio esencial, todo un cambio de paradigma en el derecho [...] En el *estado constitucional de derecho* las leyes están sometidas no solo a normas formales sobre la producción, sino también a normas sustanciales sobre su significado. Es lo que obliga a hablar, por contraste con el «*principio de legalidad formal* o de *mera legalidad*», que constriñe únicamente en lo relativo a la forma de producción de las leyes, de un «*principio de legalidad sustancial* o de *estricta legalidad*, en virtud del cual una norma es válida, además de vigente, solo si sus contenidos guardan relación de coherencia con los principios y derechos fundamentales establecidos en la constitución”¹⁸⁷.

Asimismo, se ha instituido la justicia constitucional, mediante la cual se efectúa el control de la constitucionalidad de las leyes, no sólo en su forma sino también en su contenido; de manera que, la ley ha dejado de ser la norma suprema, sometiéndose plenamente a la Constitución y a los principios constitucionales. Lo cual a su vez significa que la ley puede incurrir en errores tanto de forma como de contenido, los cuales pueden ser declarados y enmendados por la justicia constitucional.

A su vez, las relaciones entre la ley y la administración han cambiado tanto que ya no es posible seguir sosteniendo que para la Administración todo lo que expresamente no está permitido por la ley está prohibido, mientras que para los

¹⁸⁴ Atienza Rodríguez, Manuel. *Filosofía del Derecho y transformación social*. Madrid, Editorial Trotta, 2017, p. 108.

¹⁸⁵ Atienza Rodríguez, Manuel. *Filosofía del Derecho y transformación social*. Madrid, Editorial Trotta, 2017, p. 108.

¹⁸⁶ Atienza Rodríguez, Manuel. *Filosofía del Derecho y transformación social*. Madrid, Editorial Trotta, 2017, p. 108.

¹⁸⁷ Andrés Ibáñez, Perfecto. *El Estado Constitucional: implicancias en materia de modelo de juez*. En: *tercero en discordia. Jurisdicción y juez del Estado Constitucional*. Trotta, Madrid, 2015. P. 123-124.

particulares todo lo no prohibido está permitido. Al respecto señala Gustavo Zagrebelsky que “en la actualidad, ya no vale como antes la distinción entre la posición de los particulares y la de la Administración frente a la ley. Hoy sería problemático proponer de nuevo con carácter general la doble regla que constituía el sentido del principio de legalidad: libertad del particular en línea de principio, poder limitado del Estado en línea de principio. Esta regla está ya erosionada en ambas direcciones, en relación con los particulares y con la Administración”¹⁸⁸.

En esta línea, “ya no es posible razonar en general partiendo de las premisas del principio de legalidad decimonónico. El significado que debe atribuirse a la ausencia de leyes es una cuestión que habrá de resolverse dependiendo de los distintos sectores del ordenamiento jurídico, en algunos de los cuales se podrá mantener la existencia de normas generales implícitas de libertad, mientras que en otros deberá reconocerse si acaso la existencia, por así decirlo, de normas generales prohibitivas. La regla liberal clásica, según la cual las actividades privadas siempre son lícitas si no vienen expresamente prohibidas por la ley, invierte su sentido en algunos supuestos y, en cualquier caso, ya no puede ser afirmada con carácter general”¹⁸⁹.

En el estado constitucional de derecho, “la ley, por primera vez en la época moderna, viene sometida a una relación de adecuación, y por tanto de subordinación, a un estrato más alto de derecho establecido por la Constitución”¹⁹⁰.

Así, en el Estado Constitucional de Derecho se verifica una abundancia de normas, de diferentes tipos y funciones. El nivel regulativo del Derecho se ha expandido se ha complementado con el valorativo. En otros términos, el derecho del estado constitucional contiene tanto reglas como principios. No siendo los sistemas jurídicos un conjunto tan solo de reglas, y reconociéndose a los principios un valor normativo propio; no obstante, hay alguna objeción para admitir que dichos espacios no comprendidos por las reglas positivas califican como lagunas jurídicas, cuya existencia puede darse en los sistemas jurídicos, y que el propio sistema cuenta con elementos para darles solución.

Una de las caracterizaciones más difundidas por su capacidad explicativa de lo que supone un Estado constitucionalizado, es la que ofrece Ricardo Guastini¹⁹¹,

¹⁸⁸ Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia*. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 34.

¹⁸⁹ Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia*. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 36.

¹⁹⁰ Zagrebelsky, Gustavo. *El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia*. Editorial Trotta, Madrid, 1995, p. 34.

¹⁹¹ Guastini, Riccardo. *Lezioni di teoria del diritto e dello Stato*. Turín: Giappichelli. 2006, pp. 239 y ss.

quien plantea atender a los siguientes factores en la evaluación de si un orden jurídico se ha constitucionalizado, y en qué medida:

- a. El orden jurídico cuenta con una Constitución rígida que incorpora una relación de derechos fundamentales;
- b. Está prevista la garantía jurisdiccional de la Constitución;
- c. Se reconoce fuerza normativa a la Constitución;
- d. Se produce la “sobreinterpretación” de la Constitución;
- e. Se considera que las normas constitucionales son susceptibles de ser aplicadas directamente;
- f. La ley se interpreta conforme a la Constitución; y,
- g. La Constitución tiene una fuerte influencia en el debate y el proceso políticos

Ahora bien, en la Constitución Política del Perú tenemos todos los elementos configuradores de nuestro Estado Constitucional de Derecho, como por ejemplo lo establecido en el artículo 206, referido a la reforma de la Constitución. Dicha norma da cuenta del modelo de Constitución rígido que tenemos, toda vez que para la reforma de la constitución se exige que ésta deba ser aprobada por el Congreso con mayoría absoluta del número legal de sus miembros, y ratificada mediante referéndum. Aunque también se permite que la reforma constitucional se realice sin referéndum cuando la reforma sea aprobada en dos legislaturas ordinarias sucesivas con una votación favorable, en cada caso, superior a los dos tercios del número legal de congresistas.

Las mayores exigencias establecidas para la reforma constitucional blindan a la Constitución frente a la ley ordinaria, protegiéndola frente a ella y situándola por encima de sí. Ello, junto con los procedimientos de control de la constitucionalidad de las leyes (tanto en su modelo difuso a cargo de los jueces ordinarios, como concentrado a cargo del Tribunal Constitucional), someten la ley a la Constitución y al principio de constitucionalidad, garantizando de esa manera la supremacía de los principios y valores constitucionales. Ahora, entonces, el principio de legalidad sólo es uno de entre tantos otros principios que deben ser cumplidos, y con los que habrá que ponderarlos para tomar decisiones en casos concretos.

El principio de constitucionalidad está expresamente señalado en el Artículo 51 de la Constitución, conforme a la cual “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.”

En ese mismo sentido, Gamba Valega da cuenta de la instauración de nuestro Estado Constitucional de Derecho, reseñando diversos apartados de la Constitución, que dan cuenta de aquello. Así, “el artículo 38°, que dispone que “todos los peruanos tienen el deber (...) respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación”; el artículo 45°, al disponer que los que ejerzan algún poder estatal “lo hacen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen”; el artículo 51°, que dispone que “la Constitución prevalece sobre toda norma legal”; el artículo 102°.2, que consagra como atribución del Congreso, la de “velar por el respeto de la Constitución”; el artículo 138° (primer párrafo), que señala que “la potestad de administrar justicia (...) se ejerce por el Poder Judicial (...) con arreglo a la Constitución y las leyes (...)”; el artículo 138° (segundo párrafo), que dispone la obligación de los jueces de preferir la norma constitucional, si en un proceso determinara que es incompatible con una norma de menor jerarquía; y, el artículo 146°.1, que reconoce que los magistrados judiciales “sólo están sometidos a la Constitución y la ley”¹⁹².

El Tribunal Constitucional en numerosas sentencias ha dado cuenta de nuestro Estado Constitucional de Derecho, de manera que “hoy en día, podemos afirmar que ningún poder del Estado -incluida la Administración Tributaria- puede excusarse de aplicar “directamente” el texto constitucional”¹⁹³.

En lo que se refiere a materia tributaria, Gamba da cuenta de diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional en los que el Supremo Tribunal señaló que “la potestad tributaria del Estado, antes que someterse al principio de legalidad, está supeditada(a) a la Constitución” (Sentencia 2302-2003-AA/TC), “...la potestad tributaria del Estado a juicio de este Colegiado debe ejercerse principalmente de acuerdo con la Constitución -principio de constitucionalidad- y no sólo de conformidad con la ley -principio de legalidad-.” Y “por ello, se debe afirmar que la potestad tributaria del Estado antes que someterse al principio de legalidad está vinculado por el principio de constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la Constitución. Sólo así el ejercicio de la

¹⁹² Gamba Valega, César. Estado Constitucional de Derecho, sentencias del Tribunal Constitucional y Derecho Tributario. Apuntes para una aproximación necesaria. En: Libro homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica e Instituto Peruano de Derecho Tributario IPDT. 2010, p. 349.

¹⁹³ Gamba Valega, César. Estado Constitucional de Derecho, sentencias del Tribunal Constitucional y Derecho Tributario. Apuntes para una aproximación necesaria. En: Libro homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica e Instituto Peruano de Derecho Tributario IPDT. 2010, p. 352.

potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucionales” (Sentencia 2689-2004-AA/TC)¹⁹⁴.

1.3.2.2. *El tratamiento de las lagunas jurídicas*

Para comprender el modo como es abordado el problema de las lagunas en el Derecho en este nuevo modelo estatal, cabe atender, en primer lugar, a una distinción postulada a fines de la década del 50 del siglo XX por la escuela analítica italiana, entre disposición (texto, enunciado, formulación, redacción o fórmula legislativa) y norma¹⁹⁵. La distinción de estas categorías nos permitirá entender la posibilidad de dar cobertura a la ausencia de regulación, así como a la función creadora del derecho por parte del juez.

Las disposiciones y las normas

La referida distinción significó un aporte transcendental en el desarrollo y comprensión del fenómeno jurídico. Desde entonces se revaloró el papel de la interpretación en el derecho, al punto que la interpretación jurídica devino en “el centro de la experiencia jurídica”¹⁹⁶. En ese sentido, constituyó un gran avance reconocer la inevitable mediación de la interpretación como procedimiento que intercede ente el texto y la norma, contribución que fue uno de los más importantes acicates, entre otros, que impulsó el posterior desarrollo de las actuales teorías de la argumentación jurídica. Como señala Manuel Atienza, “argumentar implica necesariamente interpretar: atribuir algún significado a las premisas y a la conclusión”¹⁹⁷.

Hasta antes de haberse efectuado dicha distinción la interpretación jurídica era un tópico prácticamente irrelevante, sin mayores dificultades ni transcendencia, que se limitaba a enumerar cuatro métodos o algunos más, que a lo sumo operaban como recursos retóricos que se utilizaban para justificar algunas conclusiones obtenidas por otros medios. Más importante que ello era el estudio de la lógica, de las falacias y de los paralogismos, para evitar errores en el pensamiento, tal como se hacía desde los clásicos griegos en todas las áreas del conocimiento.

¹⁹⁴ Gamba Valega, César. Estado Constitucional de Derecho, sentencias del Tribunal Constitucional y Derecho Tributario. Apuntes para una aproximación necesaria. En: Libro homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica e Instituto Peruano de Derecho Tributario IPDT. 2010, p. 354-355.

¹⁹⁵ Chiassoni, Pierluigi. Disposición y norma: Una distinción revolucionaria. En: Disposición vs norma. Lima Palestra Editores 2011, p. 8.

¹⁹⁶ Chiassoni, Pierluigi. Disposición y norma: Una distinción revolucionaria. En: Disposición vs norma. Lima Palestra Editores 2011, p. 17.

¹⁹⁷ Atienza, Manuel. Curso de argumentación jurídica. Madrid, Editorial Trotta 2013, p. 514.

Como fuera mencionado, en dicha etapa previa predominaba entre los teóricos del derecho una visión normativista del derecho, según la cual la norma jurídica era la pieza central, elemental y básica del derecho, concebida en gran medida como el enunciado o mejor dicho como el texto legal con autoridad, inclusive como secciones específicas bien delimitadas de dicho texto, tales como los artículos, incisos o apartados de un dispositivo. “Desde tal enfoque, todos los problemas de la teoría del Derecho eran concebidos, entonces, como problemas de la validez, de la unidad, de la coherencia y de la plenitud de conjuntos de normas [reglas] jurídicas...”¹⁹⁸.

Producto de la mencionada distinción entre disposición y norma, se dedujeron diversas conclusiones, tales como que el objeto de la interpretación es el texto y no la norma, debido a que la norma recién existe después de haberse efectuado la interpretación; es decir, la norma es el texto interpretado, que luego se vuelve a registrar en texto, y que posteriormente requerirá de una nueva interpretación¹⁹⁹.

Esto tiene otra implicancia igualmente trascendente, según la cual, como consecuencia de dicha distinción, el legislador no es el autor de la norma, al menos no íntegramente o no definitivamente, sino solo del texto. La norma es el resultado de la interpretación que hace el intérprete, el cual si bien parte del texto del legislador, el resultado al que llega no es una mera extracción de texto o una simple traducción del mismo, sino que la interpretación importa un proceso de creación, con lo cual el intérprete, en alguna medida, también es autor de la norma. En ese sentido Guastini señala que “interpretar los textos normativos no es conocer el Derecho, sino contribuir a hacerlo. Si por «Derecho» entendemos no un conjunto de enunciados, sino un conjunto de significados, no hay Derecho sin interpretación: el Derecho resulta de una combinación de legislación (en sentido «material»: emisión de formulaciones normativas) y de interpretación”²⁰⁰.

En consecuencia, las normas no están depositadas o almacenadas en los textos, convenientemente apiladas, listas para ser extraídas y asignadas a la solución de cada caso concreto, o como dice Ascarelli “la norma no está ‘encerrada’ en el texto de tal forma que se pueda descubrir y la interpretación no es ‘el reflejo’ de lo que está encerrado en el texto. El texto es, si queremos decirlo así, una semilla para una

¹⁹⁸ Chiassoni, Pierluigi. Disposición y norma: Una distinción revolucionaria. En: Disposición vs norma. Lima Palestra Editores 2011, p. 17.

¹⁹⁹ Ascarelli, Tullio. Jurisprudencia constitucional y teoría de la interpretación. En: Disposición y norma: Una distinción revolucionaria. En: Disposición vs norma. Lima Palestra Editores 2011, p. 21.

²⁰⁰ Guastini, Riccardo. Variaciones sobre temas de Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin. Derrotabilidad, lagunas axiológicas, e interpretación. En: DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho, N° 31, Alicante 2008, p. 155.

formulación, constantemente renovada y transitoria de la norma, efectuada por el intérprete para cada aplicación”²⁰¹.

En ese sentido, al ser interpretadas, las disposiciones normativas son reconfiguradas en función de los principios subyacentes y de la totalidad del ordenamiento jurídico, debido a que toda interpretación es una construcción, una atribución de sentido desde los principios que los cimentan y orientan, donde cada individual significación no proviene exclusivamente de su correspondiente texto, aisladamente considerado ni de su limitada semántica, sino del sistema de conceptos que configura la totalidad del ordenamiento, siendo moldeado por este, donde el intérprete participa activa y creativamente.

Poner de manifiesto las referidas conclusiones, implicaron un cambio radical en la determinación del Derecho y en la comprensión del fenómeno de la aplicación del Derecho, así como en la teoría de la interpretación. Si el texto no es la norma, sino que ésta es el resultado de la interpretación, entonces el legislador no es el autor del derecho, o no lo es íntegramente, y los jueces no son meros aplicadores de la ley. El texto legislativo, obra del legislador, siendo vital e imprescindible en el Derecho moderno, sólo es un insumo para la creación de la norma.

En consecuencia, si la norma es el resultado de la interpretación del texto y el legislador sólo es autor del texto, los jueces que son intérpretes de la ley por antonomasia, son creadores de derecho y, en consecuencia, no hay ninguna limitación para que, en el ejercicio de sus funciones, puedan subsanar los defectos y deficiencias que la legislación pudiera tener, y en consecuencia colmar las lagunas jurídicas.

Las reglas y los principios

Con este marco, y antes de abordar el tratamiento de las lagunas normativas en el Estado constitucional de derecho, conviene explicar otras categorías relevantes. Como se dijo, un sistema jurídico constitucionalizado reconoce, además de las reglas que expresan su dimensión autoritativa o regulativa, los principios, como expresión de su dimensión valorativa. Pero ¿de qué hablamos cuando nos referimos a estas categorías?

Simplificando la distinción, podemos decir que las reglas son mandatos cerrados cuyas condiciones de aplicación están determinadas con precisión. Los principios, en cambio son mandatos de optimización, cuyas condiciones de aplicación son abiertas.

²⁰¹ Ascarelli, Tullio. Jurisprudencia constitucional y teoría de la interpretación. En: Disposición y norma: Una distinción revolucionaria. En: Disposición vs norma. Lima Palestra Editores 2011, p. 27.

Al efecto Alexy señala que “... los principios son normas que ordenan que se realice algo en la mayor medida posible, en relación con las posibilidades jurídicas y fácticas. Los principios son, por consiguiente, *mandatos de optimización* que se caracterizan porque pueden ser cumplidos en diversos grados y porque la medida ordenada de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades fácticas, sino también de las posibilidades jurídicas. El campo de las posibilidades jurídicas está determinado a través de principios y reglas que juegan en sentido contrario. En cambio, las reglas son normas que exigen un cumplimiento pleno y, en esa medida, pueden siempre ser sólo cumplidas o incumplidas. Si una regla es válida, entonces es obligatorio hacer precisamente lo que ordena, ni más ni menos”²⁰².

Atienza y Ruiz Manero, por su parte, destacan que la estructura de las reglas consiste en un antecedente o condición de aplicación, que contiene un conjunto cerrado de propiedades, y un consecuente o solución normativa compuesto por una acción y su calificación deóntica como obligatoria, prohibida o permitida, o (en el caso de las reglas de fin) dar lugar a un estado de cosas. Estas reglas pretenden regular la conducta de sus destinatarios excluyendo su propia deliberación como base para la determinación de la conducta a seguir²⁰³.

Los principios, en cambio, presentan en su antecedente o condición de aplicación únicamente la propiedad de que haya una oportunidad de realizar la conducta prescrita en el consecuente, el cual contiene una prohibición, un deber o un permiso *prima facie* de realizar una cierta conducta (reglas de acción) o de dar lugar a un cierto estado de cosas en la mayor medida posible (reglas de fin). Además, los principios, a diferencia de las reglas, no pretenden excluir la deliberación del destinatario como base de la determinación de la conducta a seguir, sino que, por el contrario, exigen tal deliberación. Ello se logra ponderándolos, y dando así lugar a una regla que establezca un deber concluyente, siempre que en el caso no concurra otro principio que tenga, en relación con esas mismas propiedades, un mayor peso. Por ello, afirman los autores, la distinción entre principios y reglas solo tiene sentido en el análisis *prima facie*, pero no una vez establecidos todos los factores, esto es, a la luz de todos los elementos pertenecientes al caso de que se trate, pues entonces la ponderación entre principios debe haber dado lugar ya a una regla²⁰⁴.

Al efecto cabe recordar que el interés suscitado y las discusiones que se han producido en los últimos años en los campos de la Teoría del Derecho y Filosofía del Derecho sobre las implicancias de los principios y su valor normativo, surgieron en

²⁰² Alexy, Robert. Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica. Citado por Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Las piezas del derecho. Teoría de los enunciados jurídicos. Ariel, Madrid. 2007, p.31.

²⁰³ Atienza y Ruiz Manero. Ilícitos atípicos. Madrid: Trotta. 2000, p. 16 - 18.

²⁰⁴ Atienza y Ruiz Manero. Ilícitos atípicos. Madrid: Trotta. 2000, p. 18 - 20.

un artículo de Ronald Dworkin de 1967 titulado “El modelo de las reglas”, tal como lo relatan Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero, donde el reconocido filósofo norteamericano distinguía entre reglas y principios, sosteniendo que las reglas se aplican a manera de todo o nada y los principios en función de su importancia o su peso.²⁰⁵

Ronald Dworkin reconoció asimismo el valor normativo de los principios, graficado desde entonces en el caso que él hizo famoso de Riggs versus Palmer, donde un Tribunal de Nueva York a finales del siglo XIX habría negado la herencia a un nieto a pesar de ser el legítimo heredero instituido mediante testamento; debido a que el referido nieto había asesinado a su abuelo para anticipar la obtención de la herencia y evitar que el causante dilapidara la referida herencia, a pesar que la ley de testamentaría del Estado de Nueva York, no contenía ninguna excepción para el caso en que el heredero fuese además el asesino del causante.

En opinión de la Corte, el nieto al ser el asesino de su abuelo, no podía heredar al abuelo fallecido, aun cuando dicha circunstancia no estuviese prevista en la ley como causal de desheredación, el tribunal fundó su negativa “en el principio de que ‘nadie puede sacar provecho de su propia acción ilícita’”²⁰⁶, poniendo de manifiesto el valor normativo y prevalente de los principios en la solución de las controversias, inclusive inaplicando las reglas.

Como se sabe el principio de que ‘nadie puede sacar provecho de su propia acción ilícita’ conocido también como ‘doctrina de los actos propios’ se funda en aforismos de vieja data, como aquel que reza “*venire contra factum proprium non valet*”²⁰⁷ que constituye una aplicación particular de la exigencia de actuar con buena fe, principio jurídico de indudable raigambre moral; de manera que, el aporte de Ronald Dworkin no está en haber descubierto o formulado este particular principio, sino en reconocer el valor normativo de los principios aun en contra del texto de la regla.

Las consecuencias posteriores de incluir a los principios dentro de la dimensión regulativa del derecho han sido enormes y trascendentales, “...proyectándose sobre tópicos tan centrales a estas disciplinas como las relaciones entre Moral y Derecho, la tipología de las disposiciones jurídicas, la caracterización

²⁰⁵ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Las piezas del derecho. Teoría de los enunciados jurídicos. Madrid, Ariel 2007, p. 23.

²⁰⁶ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Las piezas del derecho. Teoría de los enunciados jurídicos. Madrid, Ariel 2007, p. 24.

²⁰⁷ Ortiz Caballero, René. La doctrina de los actos propios en el Derecho Civil peruano. En Derecho N° 45, diciembre de 1991, Lima, Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, p. 266.

de los casos difíciles, la creación judicial del Derecho, el carácter y estructura del razonamiento jurídico justificativo, etc.”²⁰⁸

La expansión del nivel regulativo, de estar conformado exclusivamente por reglas, para luego estar conformado por reglas más principios, adicionalmente se explica por los propios límites del modelo de reglas, que no puede dar respuesta a todas las circunstancias que se presentan en la realidad.

El modelo basado exclusivamente en reglas, que además negaba la existencia de lagunas y antinomias en el derecho, terminó finalmente por admitir la discrecionalidad en las decisiones judiciales en los casos de indeterminación jurídica, puesto que terminó sosteniendo que tales casos se podían resolver con decisiones que carecían de fundamento predeterminado explícitamente en el ordenamiento jurídico y sin posibilidad de control. De tal manera que, el referido modelo basado en reglas, terminó en las antípodas de sus fundamentos iniciales, que se basaba en la exacta previsibilidad legal y mera función aplicadora de normas de los jueces, para admitir la discrecionalidad de los jueces en los casos difíciles y con ello propició, desde la corriente contraria, la incorporación de los principios en el nivel regulativo del derecho, puesto que en los casos de discrecionalidad a falta de reglas se aplican principios para producir resultados jurídicos, aun cuando para el positivismo el recurso a los principios signifique abandonar el derecho, puesto que en esos casos el juez juzgaría discrecionalmente aplicando sus preferencias personales incluyendo en ellas sus preferencias morales, puesto que los positivistas no admiten ningún tipo de moral objetiva.

Así por ejemplo en el debate por escrito que sostuvieron Herbert L.A. Hart con Lon Fuller en 1958 en las páginas de la Revista “Harvard Law Review” en la que Hart planteó el ejemplo hipotético que luego se hizo famoso en toda la Teoría del Derecho, de la regla que prohibía el ingreso de vehículos a un parque. Ejemplo respecto del cual se advirtieron numerosos casos difíciles como consecuencia de interpretar el término general que padecía de vaguedad “vehículo” y consiguientemente de si se debía permitir o no el ingreso al parque de coches de bebés, patines, bicicletas, carros de juguete, el camión de bomberos, la ambulancia, el carro de la policía, etc., todos los cuales en algún sentido son vehículos y, en consecuencia, en alguna medida pasibles de la prohibición.

Respecto de los referidos casos difíciles “Hart vio jueces ejercitando una discrecionalidad casi legislativa, Fuller hubiera visto a jueces buscando el propósito subyacente a la ley.”²⁰⁹ Desde ambas posturas el caso es resuelto, aunque de manera

²⁰⁸ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Las piezas del derecho. Teoría de los enunciados jurídicos. Madrid, Ariel 2007, p. 24.

²⁰⁹ Schauer, Frederick. Pensar como un abogado. Una nueva introducción al razonamiento jurídico. Madrid, Marcial Pons 2013, p. 164.

diferente. Para los positivistas como Hart, el caso se resolvía desde fuera del derecho en base a la discrecionalidad del juez y sus preferencias personales. Para la posición contraria, el caso se resuelve aplicando principios que forman parte del derecho, de manera que la solución no proviene desde fuera del Derecho sino desde dentro del Derecho, puesto que los principios son normas jurídicas.

En ese sentido, la posición de Hart significó un gran avance para la solución de los casos difíciles, pues en lugar de rehusar afrontarlos, propuso una solución para ellos. Hasta antes de Hart, la solución desde el positivismo formalista hubiera sido declarar un *non liquet*.

Así pues, "...una vez admitida la tesis sobre las fuentes sociales del derecho la tesis de la indeterminación del derecho y de la discrecionalidad judicial se siguen de forma casi natural: en un sistema normativo cuyos elementos son producto de las decisiones de una multitud variable de seres humanos adoptadas en momentos diferentes, obedeciendo a móviles diferentes y bajo la presión de circunstancias diferentes, coherencia y compleción son propiedades contingentes, y por cierto altamente improbables. Admitido esto, tiene razón Hart: antes o después los jueces tropezarán con casos que no podrán resolver aplicando una regla inequívoca, de modo que la solución deberá quedar abandonada a su arbitrio."²¹⁰

La negación de la existencia de lagunas y antinomias en el Derecho, inicialmente surgió de confundir el **ideal racional** de perfección, completitud y coherencia del sistema, con la realidad concreta plagada de limitaciones, salvedades y restricciones, en la que los presupuestos ideales no se presentan puros y sin limitaciones; de tal forma que, la referida teoría terminó abriendo las puertas a la discrecionalidad judicial y con ello permitió el reingreso de la moral en el Derecho encarnada en los principios jurídicos, puesto que los jueces terminaron resolviendo las controversias en base a principios.

Una cosa es que los sistemas aspiren a ser plenos y coherentes y en consecuencia aspiren a no tener lagunas ni antinomias y otra cosa es que, en la realidad los sistemas reales y concretos no tengan lagunas o que no contengan normas contradictorias. Lo cierto es que no se pueden prever todas las circunstancias presentes y futuras susceptibles de ser reguladas, tanto por las limitaciones humanas como naturales; de manera que, siempre existen supuestos no previstos (lagunas) y como las reglas ingresan al sistema en distintos momentos y circunstancias y a cargo de distintas fuentes y sujetos, no solo no es improbable que existan normas contradictorias (antinomias), sino que es previsible y frecuente que existan contradicciones entre las referidas reglas.

²¹⁰ Rodilla, Miguel Ángel. Teoría del Derecho. Salamanca, Ratio Legis Ediciones, 2013, p. 410.

Pero eso no fue todo, el modelo de las reglas además incorporó una disposición que establecía que los jueces no pueden abstenerse de resolver aun en los casos de defecto o deficiente de las reglas, de manera que no sólo no podían recurrir al *non liquet*, sino que además estaban obligados a no dejar de resolver las controversias ni en los casos por falta de regulación explícita, ni en caso de defecto o deficiencia de la regla.

En ese sentido, “Imponer a los jueces, como hace nuestro ordenamiento jurídico explícitamente, el deber de fallar todos los casos -incluso cuando falta una norma positiva o cuando se presentan normas contradictorias-, y además fallarlos con arreglo al derecho vigente, obliga a suponer que, además de las normas creadas por el poder político mediante actos explícitos de creación del derecho [reglas], también forma parte indisoluble del sistema jurídico un conjunto no numerable exhaustivamente de principios, que no son propiamente normas "creadas" sino encontradas en el proceso mismo de aplicación del derecho, en el proceso de búsqueda de la respuesta correcta.”²¹¹

En este escenario, se advierte que no es posible que una regla pueda prever todas las circunstancias posibles que puedan ocurrir en la realidad, puesto que no existe un legislador omnisciente. Por ello, en términos de Frederick Schauer, potencialmente las reglas siempre son, en relación con la ponderación de los principios que les subyacen, o bien *supraincluyentes* (pues sus propiedades incluyen más casos que los exigidos por las razones que les subyacen) o bien *infraincluyentes* (pues sus propiedades incluyen menos casos que los exigidos por las razones que les subyacen). Las primeras de estas situaciones, recuerda Ruiz Manero, han sido enfrentadas de diferentes formas según la tradición jurídica de que se trate, destacándose la técnica del *distinguishing*, en los sistemas del *common law*, o figuras como el abuso del derecho o del fraude a la ley, en el caso de los sistemas continentales. El segundo tipo de situaciones han sido usualmente enfrentadas mediante las distintas modalidades del razonamiento analógico: la *analogía legis*, cuando una regla resulta *infraincluyente* en relación con las razones subyacentes que le dotan de justificación, o la *analogía iuris*, cuando el balance entre los principios relevantes exige generar una nueva regla, aunque no haya previamente alguna regla que pudiera considerarse *infraincluyente*²¹².

Pues bien, si se asume, como en este nuevo marco teórico, que la dimensión regulativa del derecho contiene una estructura de dos niveles: las reglas y los principios que las justifican, es decir, sus razones subyacentes, es posible elaborar una teoría de las lagunas jurídicas mucho más coherente que en el modelo anterior,

²¹¹ Rodilla, Miguel Ángel. Teoría del Derecho. Salamanca, Ratio Legis Ediciones, 2013, p. 412.

²¹² Ruiz Manero, Juan. “Algunas concepciones del Derecho y sus lagunas”. En: AAVV. Lagunas en el derecho. Madrid - Barcelona: Marcial Pons. 2005, p. 122.

y que se corresponda de un mejor modo con el trabajo y la experiencia del jurista práctico.

Siguiendo en este punto a Ruiz Manero, y de un modo aún preliminar (pues desarrollaremos el detalle de cada una de estas situaciones a medida en que sean presentadas con los respectivos casos, en sendos capítulos de esta investigación), es posible definir con una mayor precisión los supuestos de lagunas normativas y axiológicas, que son los que resultan mejor esclarecidos en este nuevo modelo teórico. Así, dice el autor, “las lagunas aparecen como déficits de dos tipos del sistema de reglas preestablecidas en relación con exigencias derivadas de los principios que las justifican”²¹³.

En la línea de lo ya explicado, destaca Ruiz Manero que el sistema de reglas puede ser deficitario, de dos distintas maneras, en relación con las exigencias derivadas de los principios que les subyacen y justifican: en relación con un caso determinado, en primer lugar, el sistema puede carecer de una regla en la que subsumirlo, pero dicha regla es exigida por el balance entre los principios relevantes para el caso; en segundo lugar, puede haber una regla en que subsumir el caso, pero no toma en cuenta una propiedad del caso que, de acuerdo con las exigencias derivadas del balance de los principios aplicables, resulta relevante²¹⁴.

A continuación, presentamos en el siguiente gráfico la dimensión regulativa del derecho respecto de las reglas regulativas:

²¹³ Ruiz Manero, Juan. “Algunas concepciones del Derecho y sus lagunas”. En: AAVV. *Lagunas en el derecho*. Madrid – Barcelona: Marcial Pons. 2005, p. 123.

²¹⁴ Ruiz Manero, Juan. “Algunas concepciones del Derecho y sus lagunas”. En: AAVV. *Lagunas en el derecho*. Madrid – Barcelona: Marcial Pons. 2005, p. 123.

		CONDICIONES DE APLICACIÓN	SOLUCIÓN NORMATIVA
NORMAS REGULATIVAS	REGLAS	Reglas de acción	Antecedente o supuesto de hecho. Señala el instrumento deóntico, la acción a realizar u omitir (Obliga, prohíbe, permite) Excluye la realización del balance de razones
		Reglas de fin	Es la descripción de propiedades genéricas como condición de aplicación de la solución normativa. No modalizan deónticamente la realización de una acción sino la producción de un cierto estado de cosas o finalidad a lograr en una <u>medida determinada</u> . Se pueden usar varios instrumentos deónticos. Excluye el balance de razones sobre la finalidad a lograr.
	PRINCIPIOS	Principios en sentido estricto	No tienen condiciones de aplicación Establecen prima facie la realización de una acción. Es indispensable la realización del balance de razones: - Cuando la regla se aparta del principio subyacente - Cuando es necesario ponderar entre principios opuestos
		Directrices	No modalizan deónticamente la realización de una acción sino la producción de un cierto estado de cosas en la <u>mayor medida posible</u> .

Con base en esta lógica, es posible redefinir los conceptos de laguna normativa y de laguna axiológica del siguiente modo:

“Un cierto caso constituye una *laguna normativa* de un cierto sistema jurídico si y solo si (1) este sistema no contiene una regla que correlacione el caso con una solución normativa y (2) el balance entre los principios relevantes de ese sistema jurídico exige una regla que correlacione el caso con una solución normativa que califique la conducta de que se trate como obligatoria o prohibida.

Un cierto caso constituye una *laguna axiológica* de un cierto sistema jurídico si y solo si (1) ese sistema contiene una regla que

soluciona el caso, pero (2) sin que dicha regla considere como relevante una propiedad que, de acuerdo con las exigencias que se derivan del balance entre los principios relevantes de ese sistema jurídico, sí debiera considerarse como relevante”²¹⁵.

1.3.2.3. *El tratamiento de las antinomias normativas*

La presencia de los principios en el sistema normativo de los sistemas jurídicos constitucionalizados ha tenido un gran impacto y ha permitido esclarecer el modo como definir algunas figuras como las ya presentadas lagunas normativas y axiológicas. Es también el caso de las antinomias normativas, en aquellos casos de insuficiencia de los criterios tradicionales para preferir alguna de las norma en conflicto (pues, por ejemplo, podría ser aplicable más de un criterio en cuyo caso, es necesario contar con algún criterio de segundo grado) o para afrontar antinomias que solo se verifican en la aplicación de las normas (en principio compatibles) a casos concretos.

Estas últimas situaciones normativas, aunque constituyen una novedad del Estado constitucional de Derecho, son frecuentes y han cobrado una particular relevancia en este nuevo contexto. Consisten en situaciones en las que, en abstracto, no se deduce contradicción alguna entre las normas, entre las cuales no media una relación de generalidad y especialidad. Sería el caso, dice Prieto Sanchís, por ejemplo, de un sistema normativo en el que rijan como obligaciones tanto el cumplimiento de las promesas como la ayuda al prójimo en caso de necesidad. Aunque de su lectura no se advierte alguna contradicción entre sus contenidos, ésta puede darse en el plano aplicativo (ayudar a un amigo podría conllevar, inevitablemente, a incumplir alguna promesa), en el que ambas obligaciones no están jerarquizadas sino superpuestas. La misma persona estaría obligada por ambas normas, pero en la práctica podrían llegar a ser de imposible cumplimiento simultáneo.²¹⁶

Son estas las antinomias a las que Prieto Sanchís denomina contingentes, en concreto o externas, y se distinguen de las ya repasadas antinomias en abstracto o internas en las que los supuestos de hecho se superponen conceptualmente, sin que sea necesario situarnos ante un caso concreto²¹⁷.

En los casos que ahora nos ocupan, no es posible definir la contradicción en abstracto, ni es posible anticipar los casos de aplicación en que pudieran colisionar, por lo que tampoco se cuenta con una regla que anticipadamente pudiera servir ante

²¹⁵ Ruiz Manero, Juan. “Algunas concepciones del Derecho y sus lagunas”. En: AAVV. *Lagunas en el derecho*. Madrid – Barcelona: Marcial Pons. 2005, p. 123.

²¹⁶ Prieto Sanchís, Luis. *Apuntes de Teoría del Derecho*. Madrid: Trotta. 2005, p. 143.

²¹⁷ Prieto Sanchís, Luis. *Apuntes de Teoría del Derecho*. Madrid: Trotta. 2005, p. 143.

dicha contingencia. Su relevancia en el Estado constitucional de Derecho es indudable. Al respecto, señala Prieto Sanchís que “las normas materiales de la Constitución (valores, principios, derechos, directrices), que impregnan o irradian sobre el conjunto del sistema, concurren de modo simultáneo y en ocasiones conflictivo sobre los casos concretos, sin que exista entre estas normas un orden de prelación o una especificación de los supuestos de prioridad”²¹⁸. Es, de forma típica, el conflicto entre normas constitucionales que reconocen derechos, cuya colisión en los casos concretos no conlleva la invalidez de alguna de ellas sino “al establecimiento caso por caso de una relación de preferencia condicionada”²¹⁹.

Además, añade Prieto, una antinomia tradicional o en abstracto puede transformarse en una antinomia en concreto, pues tras de cada precepto legal subyace un principio o norma constitucional, y también otro que lo contradice²²⁰. En esta nueva situación, ya no resultan suficientes los tradicionales criterios de jerarquía, cronología o, incluso, de especialidad.

Estos casos requieren otros criterios y técnicas que, atendiendo al balance de razones subyacentes, permitan justificar una solución. Estos se reúnen en el denominado juicio o test de ponderación, que “conduce a una exigencia de proporcionalidad que implica establecer un orden de preferencia relativo al caso concreto”²²¹. Es el modo como se resuelven conflictos entre principios o normas del mismo valor o nivel jerárquico, pero a propósito de las circunstancias de un caso concreto. Se trata, en el fondo, de justificar (mediante los juicios de razonabilidad, necesidad, idoneidad y proporcionalidad en sentido estricto) que la medida de satisfacción o realización de los principios, valores o derechos es mayor que la afectación, a propósito de un caso concreto.

1.4. LA REGLA DE CIERRE

Quienes sostienen que el sistema jurídico es un sistema cerrado, fundamentan su afirmación en la existencia de una regla de cierre, denominada también regla de clausura, la cual establece que, “todo lo que no está prohibido está permitido”.

Conforme a la referida regla de cierre, cualquier conducta que se pueda configurar como un caso relevante en el sistema jurídico, o bien estará prohibida por una norma expresa y en consecuencia habrá una solución prohibitiva para ese caso, o en su defecto estará permitida, en cuyo caso, también tendrá solución jurídica; de manera que, como consecuencia de la existencia de la mencionada regla de cierre, no existirán lagunas normativas en el derecho; por cuanto, todos los casos relevantes

²¹⁸ Prieto Sanchís, Luis. Apuntes de Teoría del Derecho. Madrid: Trotta. 2005, p. 144.

²¹⁹ Prieto Sanchís, Luis. Apuntes de Teoría del Derecho. Madrid: Trotta. 2005, p. 146.

²²⁰ Prieto Sanchís, Luis. Apuntes de Teoría del Derecho. Madrid: Trotta. 2005, p. 145.

²²¹ Prieto Sanchís, Luis. Apuntes de Teoría del Derecho. Madrid: Trotta. 2005, p. 146.

tendrán alguna solución jurídica, o bien estarán prohibidas o bien estarán permitidas, demostrándose con ello, que el sistema jurídico es un sistema cerrado, en el que no existen lagunas normativas.

Al efecto, Miguel Ángel Rodilla señala, "...el derecho siempre suministra una respuesta a cualquier litigio, incluso cuanto se trata de casos enteramente imprevistos o imprevisibles para el legislador. Y la respuesta siempre es mediante la aplicación de una norma del sistema: ya sea una norma particular inclusiva, ya sea la norma general exclusiva, que cierra el sistema. "Laguna", en el sentido de laguna normativa, es un término sin referente en la realidad, como "sirena" o "centauro"."²²²

Usualmente la regla de cierre, "todo lo que no está prohibido está permitido", tácitamente es concebida como una regla de inferencia o como un principio lógico, cuya aplicación es expeditiva y sus resultados irrefutables.

Inclusive hay autores, como, por ejemplo, José Juan Moreso y Josep Vilajosana²²³, quienes expresamente señalan que la regla de cierre es "una verdad lógica"; de manera que, verificadas las premisas (ausencia de norma prohibitiva para determinado supuesto), su consecuencia se precipitaría de manera inevitable e incontestable, demostrando que el referido supuesto estaría permitido al no estar prohibido.

Al efecto, los autores antes mencionados señalan que, "... los sistemas normativos son necesariamente, por razones lógicas o conceptuales, completos. Una tesis que podemos denominar la tesis de la plenitud del Derecho. De acuerdo con esta tesis, el Derecho es completo porque es una verdad lógica que todos los comportamientos que no están prohibidos están permitidos (es decir, que todo lo que no está prohibido está permitido)."²²⁴

Sin embargo, también hay autores que tienen una opinión distinta, afirmando que los sistemas jurídicos sólo son cerrados en aquellas áreas que contienen como parte de su derecho positivo una regla de cierre expresa, pues sólo en ese caso, como consecuencia de no existir regla prohibitiva y existiendo regla de cierre expresa que establece una permisión, existiría una verdadera regla permisiva para los casos no prohibidos, como por ejemplo ocurre, en el derecho penal con la denominada regla "nullum crimen sine lege" o en el derecho tributario a causa del principio de

²²² Rodilla, Miguel Ángel. Teoría del derecho. Salamanca, Ratio Legis 2013. P. 372.

²²³ Moreso, José Juan y Josep María Vilajosana. Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 112.

²²⁴ Moreso, José Juan y Josep María Vilajosana. Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 112.

legalidad tributaria. De manera que, la regla de cierre no sería una regla lógica sino una norma jurídica, más precisamente una norma del derecho positivo.

En consecuencia, a pesar de la apariencia lógica de la denominada regla de cierre o regla de clausura, ésta no es una regla lógica, sino una norma jurídica, tal como lo señalan, Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin, quienes al efecto refieren que, "... la regla de clausura se distingue de las reglas lógicas en dos aspectos importantes: la regla de clausura es contingente, y es normativa, en el sentido de que permite inferir consecuencias normativas nuevas (que no podían inferirse del conjunto originario)."²²⁵

Agregando, al efecto que, "...del solo hecho de que una cierta norma (la que prohíbe p) no pertenezca al sistema, no se puede inferir que otra norma distinta (la que permite p) forme parte de éste, a menos que el sistema contenga una regla de clausura, es decir, una regla que autorice a efectuar esa inferencia."²²⁶

En el mismo sentido, Von Wright señala que "el principio nullum crimen sine lege [...] podría no considerarse como un principio lógico en el sentido de que todo cuanto no se prohíbe es por ello mismo ipso facto permitido."²²⁷

Asimismo, el referido autor señala en otra de sus obras, que "En una sociedad en la que esta metanorma es efectivamente seguida, los individuos pueden hacer lo que no está prohibido sin temer una sanción. Así, se podría decir también que en esta sociedad todas las cosas que no están jurídicamente prohibidas están jurídicamente permitidas. Pero esta argumentación concierne a un [/] ordenamiento jurídico "ideal" y no es una argumentación lógica."²²⁸

Evidentemente el principio de clausura o regla de cierre no es un principio lógico, debido a que, no puede aplicarse consistentemente a aquellos casos en los que existe permisión expresa y que por lo tanto son casos no prohibidos. En consecuencia, tales casos serían a la vez casos de permisión fuerte, porque existe norma expresa que así lo establece, y a su vez casos de permisión débil, precisamente como consecuencia de la aplicación de la regla de cierre, por tratarse de un caso no prohibido, transgrediendo con ello el principio de identidad.

²²⁵ Alchourrón Carlos y Eugenio Bulygin. *Sistemas normativos. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. Buenos Aires, Astrea 2017, p. 192.

²²⁶ Alchourrón Carlos y Eugenio Bulygin. *Sistemas normativos. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. Buenos Aires, Astrea 2017, p. 178.

²²⁷ Von Wright, Georg Henrik. *Norma y acción. Una investigación lógica*. Madrid, Tecnos 1979, p. 199.

²²⁸ Von Wright, Georg Henrik. *Normas, verdad y lógica*. México D.F. Fontamara 2001, pp. 33-34.

Asimismo, el referido principio también se aplicaría a aquellos casos en que exista regla obligatoria, puesto que en tales casos tampoco existe regla prohibitiva y en consecuencia el caso tendría dos soluciones, conforme a una de ellas sería obligatoria y conforme a la regla de clausura, estaría permitida; sin embargo, el que un caso sea obligatorio no es inconsistente con el que a la vez sea permitido. Por el contrario, la existencia de una obligación presupone que su cumplimiento esté permitido, como consecuencia directa de la obligación antes que como ausencia de una prohibición. Contrariamente, califican como antinomias los casos en los que existe prohibición de permisión (no está permitido) y a su vez obligación, en cuyo caso no se podría cumplir con la obligación, porque precisamente la conducta no está permitida, o los casos en los que simultáneamente existe prohibición y permisión, en la que no se podría ejecutar la permisión al existir simultáneamente una prohibición de la misma conducta.

Sin embargo, la regla de clausura también incurre en inconsistencia en el caso en que exista regla obligatoria, por cuanto, al tratarse de un caso regulado con norma expresa, el sistema ya estaría cerrado y en consecuencia, no tendría porqué ser de aplicación la regla de cierre; sin embargo, la regla de cierre sería aplicable por cuanto un caso en que existe regla obligatoria, es un caso en que no existe regla prohibitiva.

En consecuencia, conforme a lo señalado por Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin, "La interpretación débil del Principio de Prohibición lo convierte, sin duda, en una verdad necesaria, pero no excluye en modo alguno la posibilidad de que el sistema sea incompleto. La versión débil del Principio no clausura el sistema, y es perfectamente compatible con la existencia de lagunas. En efecto, laguna es un caso que el sistema no correlaciona con ninguna solución. Por consiguiente, no lo correlaciona con la solución "prohibido p", y si no lo correlaciona con la prohibición de p. entonces p no está prohibido en ese caso (en el sistema en cuestión). [/] Pero si p no está prohibido, ello significa que está permitido en el sentido débil; por lo tanto, laguna es un caso en que p está permitido en el sentido débil (y no lo está en el sentido fuerte). Esto demuestra que la permisión débil, no sólo es compatible con la laguna (en el sentido que hemos dado a este concepto), sino que es implicado por este último."²²⁹

En ese sentido, la regla de cierre o regla de clausura no tiene naturaleza lógica, sino naturaleza jurídica; es decir, se trata de una norma jurídica. Ahora bien, considerando la tipología de las normas jurídicas, conforme a la cual las normas se subclasifican entre reglas y principios, la denominada regla de cierre no es una regla, sino un principio y en consecuencia sus condiciones de aplicación no son cerradas, sino abiertas, por lo que, tampoco estaría sujeta a subsunción, sino a ponderación.

²²⁹ Alchourrón Carlos y Eugenio Bulygin. *Sistemas normativos. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. Buenos Aires, Astrea 2017, p. 177-178.

De lo antes señalado, se puede concluir que, la denominada regla de cierre o regla de clausura no cierra el sistema, por cuanto al tratarse de un principio sujeto a ponderación, habrán ocasiones en que dadas las circunstancias de un caso concreto, prevalezca el principio contrario; toda vez que, esa es una característica del referido tipo de normas, respecto de las cuales procede la ponderación.

Sin embargo y más precisamente, la denominada regla de cierre, “es una norma que opera sensu contrario en relación con lo prescrito por las normas positivas singulares.”²³⁰

En ese sentido, la denominada regla de cierre propende a que en la interpretación de las reglas prohibitivas se aplique prevalentemente el argumento a contrario sensu; es decir, tiene por finalidad que se realice una interpretación estricta o literal de las normas prohibitivas; es decir, estas no se podrían extender a supuestos distintos de los previstos en la prohibición.

Al efecto, cabe señalar que, las reglas que establecen obligaciones tributarias no son reglas prohibitivas; por lo tanto, las reglas tributarias no pueden ser interpretadas como reglas penales, máxime cuando el principio de legalidad penal no tiene el mismo contenido ni finalidad que el principio de legalidad tributaria. Cuando el legislador penal tipifica las conductas como delito, no espera que dichas conductas se realicen a efecto de poder aplicar la sanción penal, sino que, por el contrario, la normatividad penal tiene por finalidad disuadir o desinsensivar la realización de tales conductas. En ese sentido el derecho penal será más eficiente, cuando no se realicen las conductas tipificadas como delito. Contrariamente, el legislador tributario tiene la esperanza de que los hechos calificados como hechos imposables se realicen en la realidad a efecto de que nazca la obligación tributaria y se pueda cobrar el tributo, dentro de los límites y el marco de los principios y garantías de la imposición fiscal justa y racional.

Por lo tanto, el derecho tributario es un área abierta y en consecuencia en ella al menos teóricamente podrían existir lagunas, o dicho de otra manera, teóricamente no es un área cerrada, toda vez que, la denominada regla de cierre no tiene valor lógico y no cierre irremisiblemente el sistema; sino que, sólo implica la remisión al argumento a contrario en la aplicación de las normas tributarias; de manera que, en algunos casos puede ceder frente al argumento contrario, que en este caso es el argumento a simili. Al efecto, téngase en cuenta que precisamente el argumento a simile, opera en caso de laguna.

Sin embargo, la comprobación de la existencia de lagunas en el derecho no es un tema teórico, sino empírico.

²³⁰ Rodilla, Miguel Ángel. Teoría del derecho. Salamanca, Ratio Legis 2013. P. 375.

Al efecto, Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin señalan que, “es claro que si la completitud de un sistema es relativa a un UC [universo de casos] y un US [universo de soluciones] determinados, la pregunta por la existencia de las lagunas es un problema empírico, que sólo puede ser resuelto en cada caso concreto, para un sistema, un universo de casos y un universo de soluciones determinados.”²³¹

En el mismo sentido, Giovanni Battista Ratti señala que, “Siendo la completitud un concepto relativo o relacional, la cuestión acerca de si hay lagunas en el derecho debe ser respondida empíricamente, y no conceptualmente: en otras palabras, es una cuestión contingente que el derecho sea o no incompleto. Tal y como se ha dicho, esto depende de ciertas circunstancias fácticas, de determinadas clases de acciones, y de ciertas soluciones normativas que un conjunto normativo asigna a la combinación de tales hechos.”²³²

En ese sentido, la presente investigación, precisamente, tiene por objeto comprobar empíricamente, mediante el análisis de casos relevantes, resueltos mediante resoluciones que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria en materia tributaria, la existencia de lagunas en el derecho tributario, en sus diversas modalidades, así como el caso de antinomias, tema al que nos dedicaremos en cada uno de los siguientes capítulos.

1.5. FALTA DE REGLA PERMISIVA NO PRODUCE LAGUNA

Conforme señala Von Wright, “En la filosofía del derecho, la cuestión del status de las permisiones está relacionado con el problema de las “lagunas” del derecho”²³³; por cuanto, si lo que no está prohibido está permitido, entonces todos los casos tienen solución jurídica, por cuanto o están prohibidos o están permitidos, y en consecuencia no existen lagunas.

Sin embargo, como también señala Von Wright, “Un vigoroso defensor de esta idea fue Hans Kelsen. Otros filósofos del derecho, incluso quizás la mayoría, no encuentran satisfactoria esta posición. Sostienen que, además de cosas que están permitidas y prohibidas, hay también, muchos casos que no están regulados por normas y por tanto carecen de status deóntico o jurídico. No están prohibidas, pero tampoco están (por ello) permitidas.”²³⁴

²³¹ Alchourrón Carlos y Eugenio Bulygin. *Sistemas normativos. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas*. Buenos Aires, Astrea 2017, p. 167.

²³² Ratti, Giovanni Battista. *El gobierno de las normas*. Madrid, Marcial Pons 2013, p. 290.

²³³ Von Wright, Georg Henrik. *Normas, verdad y lógica*. México D.F. Fontamara 2001, p. 33.

²³⁴ Von Wright, Georg Henrik. *Normas, verdad y lógica*. México D.F. Fontamara 2001, p. 33.

La falta de regla permisiva no califica como laguna, porque si así fuera, ello supondría que la presencia de una regla permisiva resolvería el problema colmando la supuesta laguna, sin embargo, como lo señalamos antes, la presencia de una regla permisiva tiene las mismas consecuencias de que no hubiera regla alguna, cuando el supuesto no está prohibido; toda vez que, conforme señalan Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero, citando a Von Wright, “los permisos no pueden ser cumplidos o incumplidos.”²³⁵

En principio, cuando no hay regla, uno podría hacer lo que quisiese, mientras ello no estuviese prohibido, dada la falta de restricción o límite para el ejercicio de nuestra libertad.

Ahora bien, si en dichas circunstancias se promulgara una regla permisiva que estableciera que está permitido hacer precisamente aquello que uno quisiese hacer, o una de las opciones posibles de realizar, entonces se podría concluir que la situación es la misma, antes y después de la promulgación de la regla permisiva.

En consecuencia, hubiese regla permisiva o no hubiese regla permisiva, uno podría hacer lo que quisiese; de manera que, cuando la situación no está prohibida la falta de una regla permisiva no constituye una laguna normativa, porque la promulgación de una norma permisiva no modifica en nada las posibilidades de ejercicio de la libertad de las personas; toda vez que, antes y después de su promulgación, las personas pueden hacer exactamente lo mismo; es decir, en esas circunstancias, la promulgación de una norma permisiva no alteraría en nada el sistema normativo existente, salvo la redundancia, de permitir lo que ya estaba permitido.

Ahora bien, existen dos tipos de reglas permisivas, la permisión débil y la permisión fuerte.

1.5.1. Regla de permisión débil

La permisión débil es aquella que se produce a falta de prohibición; es decir, si un determinado supuesto no está prohibido, entonces hay permisión débil respecto del referido supuesto y en consecuencia uno podría realizar aquello que no está prohibido.

1.5.2. Regla de permisión fuerte

²³⁵ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Sobre permisos en el derecho. En: Doxa N° 15-16, p.822.

La permisión fuerte es aquella que se establece expresamente señalando que determinada conducta está permitida o autorizada.

En ese sentido, la falta de regla de permisión fuerte no califica como laguna normativa, porque lo que podría establecer la supuesta norma faltante que colmaría dicha supuesta laguna, sería aquella que establecería que dicha conducta está permitida; sin embargo, aun a falta de la referida permisión fuerte o permisión expresa, las mencionadas conductas se podrían realizar libremente, dado que la permisión débil o implícita así lo permite.

En consecuencia, la falta de permisión fuerte no califica como laguna, por cuanto a falta de una norma que señale expresamente que está permitido realizar determinada conducta, opera la permisión débil, según lo cual lo no prohibido está permitido; de manera que, habiendo regla, no hay laguna y la regla de permisión fuerte no colma nada, debido a que no existía laguna, tan solo hace expreso lo que estaba sobreentendido.

Así, por ejemplo, si existiese una regla permisiva fuerte que dijese “está permitida la venta de helados de chocolate de lunes a viernes”, entonces uno se podría preguntar, ¿los sábados y domingos se podrá vender helados de chocolate? ¿sábados y domingos estará permitido vender tales helados? ¿sobre sábados y domingos existe una laguna jurídica?

Como no hay regla expresa al respecto, uno podría suponer que existe una laguna normativa respecto de los días sábados y domingos; es decir, echaríamos de menos una regla que dijese, “también está permitida la venta de helados de chocolate los días sábado y domingo”; sin embargo, como el supuesto no está prohibido y tampoco existe regla permisiva expresa, existe permisión débil, de manera que los heladeros pueden vender libremente helados de chocolate los días sábados y domingos, aun cuando no exista una regla permisiva fuerte que lo señale así expresamente.

De emitirse una regla permisiva en ese sentido; esto es, una regla de permisión fuerte, entonces también se podría seguir vendiendo los referidos helados los días sábados y domingo, de manera que en el supuesto planteado no existía laguna normativa, porque aun cuando no hubiese la referida regla expresa, permisión fuerte, los heladeros venderían libremente sus helados, sin que se necesite de una regla expresa que lo permita, porque en su ausencia la referida conducta seguiría estando permitida, conforme a la permisión débil.

La falta de norma permisiva sólo podría constituir laguna axiológica cuando el caso estuviese regulado por una regla obligatoria o una regla prohibitiva, así por ejemplo si existiese una regla general que prohibiese la venta de helados, entonces

se podría afirmar que hace falta una regla permisiva excepcional para los sábados y domingos, por razones de esparcimiento de los niños y las familias en estos días de descanso, etc. Sin embargo, en dichas circunstancias, al existir una regla prohibitiva que regula expresamente el caso no podría hablarse de laguna normativa por falta de norma, sino de lagunas axiológicas, según la cual haría falta una regla permisiva excepcional para los referidos días, tema sobre el cual nos avocaremos en un capítulo posterior.

En términos generales, la falta de una norma permisiva no configura una laguna normativa, por cuanto "...las normas permisivas -entendiendo por tales las que permiten, en un determinado caso q , tanto la realización como la omisión de una determinada acción p - no ordenan nada."²³⁶ Puesto que en el caso que se integrara dicha situación con la supuesta norma faltante, dicha norma permisiva una vez estatuida al no obligar ni prohibir, no agregaría nada a la situación anterior; de manera que, la falta de norma permisiva no califica como laguna y en caso se estatuyera una norma permisiva fuerte, ésta al no agregar nada, tampoco integraría laguna alguna, máxime cuando no se puede integrar una laguna que no existe. Esa situación es denominada "irrelevancia pragmática de las normas permisivas"²³⁷.

Las reglas de mandato son las que establecen obligaciones o prohibiciones, así Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero señalan que, "En el caso de las normas de mandato, esta función de guía de la conducta se lleva a cabo estipulando, bien la obligación de realizar una determinada acción p en un determinado caso q (o, lo que es lo mismo, la prohibición de omitir realizar p en q), bien la prohibición de realizar p en q (o, lo que es lo mismo, la obligación de omitir p en q). Esto es, las normas de mandato, que pueden expresarse bajo la forma de obligaciones o de prohibiciones, ordenan, bien realizar una determinada acción, bien omitirla y, así, deslindan la esfera de lo lícito de la de lo ilícito."²³⁸

Al efecto Alf Ross señala, "Si un legislador no encuentra razón para interferir produciendo una prescripción obligatoria (mandato o prohibición) simplemente guarda silencio. No conozco ninguna regla jurídica permisiva que no sea lógicamente una excepción modificativa de una prohibición y, por tanto, interpretable como la negación de una obligación"²³⁹

²³⁶ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Sobre permisos en el derecho. En: Doxa N° 15-16, p.816.

²³⁷ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Sobre permisos en el derecho. En: Doxa N° 15-16, p.817.

²³⁸ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Sobre permisos en el derecho. En: Doxa N° 15-16, pp.815-816.

²³⁹ Ross, Alf. Lógica de las normas. Madrid, Tecnos 1971, pp. 115-116. Citado por Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Sobre permisos en el derecho. En: Doxa N° 15-16, p.818.

“Von Wright -como acabamos de ver- dice que si un agente hace (o añadamos, omite) un acto permitido en el sentido débil, «el legislador no puede acusarle de violar la ley». Pero la situación es la misma si hace (u omite) una acción cuya realización y omisión se encuentren permitidas en el sentido fuerte, por la simple razón de que los permisos no pueden ser cumplidos o incumplidos.”²⁴⁰

En consecuencia, sólo la falta de normas obligatorias o prohibitivas, califican como laguna, mientras que la falta de una norma permisiva no.

Sin embargo, esta afirmación debe ser precisada, puesto que, tal como la acabamos de formular, sólo es de aplicación para los particulares, no así para las entidades públicas, dado que dichas entidades no se rigen por el principio de libertad.

No basta que el hecho no esté prohibido para que la Administración Pública lo pueda realizar libremente; sino que, las entidades estatales requieren de una autorización expresa para poder actuar, de manera que, la falta de una regla permisiva sí calificaría como laguna para la Administración Pública, de manera que al declararse la presencia de una falta de regulación (laguna), ésta puede ser colmada con los procedimientos de integración jurídica, creando la norma faltante, la que en el caso de la Administración Pública, actúa como una norma de acción antes que como una norma permisiva, pues establece la obligación de la Administración Pública de actuar conforme lo establezca la regla.²⁴¹

1.6. EL DERECHO TRIBUTARIO Y LA INDETERMINACIÓN NORMATIVA. EL TRATAMIENTO DE LAS LAGUNAS NORMATIVAS

Habiendo repasado el modo como la Teoría General del Derecho se ha ocupado del problema de las lagunas jurídicas y las contradicciones normativas, según el correspondiente modelo de Estado, tanto legal, como constitucional, cabe situar el referido problema en el ámbito del Derecho Tributario, poniendo especial atención al caso de las lagunas, que es el que más atención ha merecido por parte de la doctrina tributaria. Seguidamente presentaremos el estado de la cuestión sobre la existencia o no de lagunas jurídicas en el Derecho Tributario, así como el tratamiento y solución que se ha dado al referido problema por parte de la actual doctrina tributaria.

²⁴⁰ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Sobre permisos en el derecho. En: Doxa N° 15-16, p.822.

²⁴¹ Lara Márquez, Jaime. ¿Son nulas las notificaciones efectuadas en días inhábiles?: Un ejercicio argumentativo. En: La teoría y filosofía del derecho en el Estado Constitucional. Problemas fundamentales. Puno, Editorial Zela, 2019, pp. 361-373.

En líneas generales, del análisis de la doctrina del derecho tributario se aprecia un abanico de respuestas a la pregunta sobre la existencia de lagunas en el Derecho Tributario. Estas posiciones van desde quienes mayoritariamente niegan expresamente la existencia de lagunas en el Derecho Tributario, hasta una posición minoritaria de quienes las admiten plenamente. En el medio encontramos distintas posiciones, por ejemplo, la de quienes las niegan indirectamente (al negar, a su vez, el uso de la analogía en materia tributaria), o la de quienes las niegan parcialmente sólo en determinados ámbitos del Derecho Tributario, como en el caso del derecho material tributario y el sancionador tributario, admitiéndolas en consecuencia, en las demás áreas como el derecho formal tributario y el derecho procesal tributario.

A continuación, haremos un breve recuento de cada una de las referidas posiciones en relación con la existencia de lagunas jurídicas en derecho tributario.

1.6.1. *Negación expresa, directa y total*

Quienes niegan de manera expresa y total la existencia de lagunas en el derecho tributario sostienen que esta área del derecho es plena y autosuficiente, como consecuencia de la aplicación de los principios de legalidad o más concretamente del principio de reserva de ley y del principio de tipicidad en la imposición fiscal. Conforme a estos principios, la obligación tributaria sólo puede ser establecida por ley expresa o norma idónea para ello. De esta manera, aquello que la ley tributaria no haya establecido se encuentra fuera del campo tributario y, en consecuencia, conforme a esta posición no existen lagunas al interior del derecho tributario, como lógica consecuencia de admitir la plenitud hermética del ordenamiento jurídico tributario.

Al efecto, podemos citar al Dr. Juan Lino Castillo quien al respecto señala, “en este sentido, no hay verdaderas lagunas en el Derecho Tributario. Las obligaciones tributarias sustantivas que la ley no impone expresamente no existen”²⁴². En ese mismo sentido, el referido autor en otro apartado agrega, “... que se puede concluir, con García Añoveros, que “el Derecho Tributario material es creación de la ley y, si no está completo y acabado en la ley, no existe”²⁴³.

Respecto de la aludida posición del profesor Jaime García Añoveros (quien además fuera el autor del anteproyecto de nuestro primer Código Tributario), señala Sota Alvarez que el referido autor “defendió la inexistencia de lagunas legales en el Derecho tributario material o de creación y establecimiento de los tributos, por aplicación del principio de legalidad tributaria. En cambio, sí aceptó la existencia de dichas lagunas en el Derecho tributario formal o Derecho de la aplicación de los

²⁴² Castillo, Lino. Evasion fiscal legítima. En: Revista del IPDT N° 3 y 4, Lima, 1970, p. 6.

²⁴³ Castillo, Lino. Evasion fiscal legítima. En: Revista del IPDT N° 3 y 4, Lima, 1970, p. 3.

tributos”²⁴⁴. Por esta razón, la posición del referido autor más propiamente sería incluida en el numeral de la negación parcial, que será desarrollado más adelante.

Precisamente sobre la inexistencia de lagunas en el Derecho Tributario, Monica Siota señala que “parte de la doctrina tributaria, española y extranjera, basándose en distintos argumentos -pero, sobre todo, en los principios de reserva de ley y tipicidad: ya combinándolos, ya invocándolos de forma separada-, llega a una conclusión común: en el Derecho tributario no hay lagunas, es un ordenamiento completo”²⁴⁵.

En ese mismo sentido, la mencionada autora agrega que “un cierto sector de la doctrina ha modelado el Derecho tributario a través del principio de taxatividad o del «*numerus clausus*», por el que «*nullum tributum sine lege*». Estos autores aluden al origen normativo de los tributos, pero también a la necesidad de que se den todos los elementos constitutivos del hecho imponible, tal y como éstos se hallan rigurosamente descritos en la ley, para que pueda darse la tributación. Por ello, la previsión de nuevas situaciones sujetas a tributación -ya basadas en el procedimiento analógico, ya en la libre valoración de los órganos de aplicación del Derecho- estaría estrictamente prohibida. Y es que «una tipología taxativa, como la tributaria, opera, en su ámbito, como una plenitud lógica del orden a que se refiere, volviéndose, al mismo tiempo, completamente libre de lagunas»”²⁴⁶.

Al efecto, Mónica Siota explica la inexistencia de lagunas en el Derecho Tributario en la “tradición positivista del Derecho tributario, que nace con el ideario político-estamental y liberal”²⁴⁷. Señala al respecto que, “según la ideología liberal, el impuesto era tan represivo y perturbador como la pena; y, en consecuencia, se mantenía persistentemente la prohibición de toda integración -incluida la analógica-, y se proclamaba la interpretación estricta orientada al tenor literal”²⁴⁸.

Asimismo, la referida autora señala que “para García Novoa, el concepto clásico de laguna del Derecho -deficiencia de la ley que se produce cuando «debe regularse el caso y no hay norma positiva directamente aplicable»- no tendría cabida

²⁴⁴ Siota Alvarez, Mónica. Analogía e interpretación en el Derecho Tributario. Madrid, Marcial Pons 2011, p. 81, Nota 22.

²⁴⁵ Siota Alvarez, Mónica. Analogía e interpretación en el Derecho Tributario. Madrid, Marcial Pons 2011, p. 78.

²⁴⁶ Siota Alvarez, Mónica. Analogía e interpretación en el Derecho Tributario. Madrid, Marcial Pons 2011, p. 79.

²⁴⁷ Siota Alvarez, Mónica. Analogía e interpretación en el Derecho Tributario. Madrid, Marcial Pons 2011, p. 79.

²⁴⁸ Siota Alvarez, Mónica. Analogía e interpretación en el Derecho Tributario. Madrid, Marcial Pons 2011, p. 79.

en materia tributaria, ya que cualquier hecho del mundo real tendría necesariamente que regularse para ser considerado hecho imponible”²⁴⁹.

Por nuestra parte damos cuenta que el referido autor español César García Novoa señala que, “sin entrar ahora en la discutida cuestión de la plenitud del ordenamiento fiscal, lo que resulta innegable es que la tipicidad y la reserva de ley suponen, entre otras cosas, que en el orden tributario no hay más obligaciones que las expresamente previstas a través de concretos mandatos legales. El ordenamiento tributario es un sistema tasado de creación de obligaciones, por lo que la idea de laguna no encaja en un orden jurídico en el que las ausencias de regulación pueden presumirse queridas por el legislador o, al menos, no expresamente rechazadas”²⁵⁰.

Por su parte Eugenio Simón Acosta señala que “la reserva de ley tributaria presupone y comprende dentro de sí el principio de tipicidad del tributo. No hay más tributos que los tipificados legalmente, de igual modo que no hay delito sin ley. Así como en Derecho Penal no se admite la analogía para extender el delito más allá de sus límites estrictos, la reserva de ley tributaria impide la exigencia de tributos no previstos legalmente. Es cierto que el Derecho Tributario no es un Derecho represivo ni sancionador, que tiene un fundamento autónomo y que tutela el deber fundamental de solidaridad expresado en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas. Pero tanto hemos querido distanciar el Derecho Tributario del Derecho Penal (que, por cierto, también tutela valores y principios fundamentales para la convivencia) que a veces rechazamos la similitud en aquellos elementos en que indudablemente se asemejan, como ocurre con el aspecto que ahora nos ocupa. No es coherente estar dispuestos a admitir que un ciudadano resulte obligado, en virtud de la analogía, a pagar un tributo no previsto por la ley; mientras que con toda cordura y justicia se defiende la impunidad de conductas no tipificadas legalmente, a pesar de que lesionen valores básicos para la convivencia.”²⁵¹

Roxana Terrones, por su parte, señala que “lo relevante sigue y seguirá siendo mantener el respeto al Principio de Legalidad consagrado expresamente en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, así como a la prohibición de aplicar analogía en vía de interpretación de normas conforme a lo previsto en el último párrafo de la Norma VIII del mismo cuerpo normativo.”²⁵²

²⁴⁹ Siota Alvarez, Mónica. Analogía e interpretación en el Derecho Tributario. Madrid, Marcial Pons 2011, p. 85.

²⁵⁰ García Novoa, César. Naturaleza y función jurídica de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano. En: Revista del IPDT N° 44, Lima 2006, p.88-89.

²⁵¹ Simón Acosta, Eugenio. El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión. En: Revista del IPDT N° 34, Lima 1998, p. 51.

²⁵² Terrones López, Roxana. La Interpretación de las Normas Tributarias a la Luz de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. En: Derecho & Sociedad N° 24, Lima 2005, p. 109.

Por su parte, Fernando Zuzunaga señala que “bajo nuestra interpretación el hecho de que la obligación tributaria o más específicamente el tributo sea una apropiación legítima del derecho de propiedad que realiza el Estado porque lo establece la Constitución; con el propósito de que se satisfagan las necesidades públicas mediante servicios públicos, exige que esa obligación que surge de la ley esté celosamente regulada, de modo tal que si la hipótesis de incidencia no cubre determinado supuesto que acaece en la realidad, mal podría entenderse que se trata de un supuesto gravado”²⁵³.

Miguel Mur Valdivia, citando a Xavier, señala que la tipificación “crea un sistema tributario de obligaciones tasadas donde no existen más obligaciones que aquéllas que el ordenamiento legal establece.”²⁵⁴

Al efecto, agrega que, “cabe puntualizar que en las leyes tributarias raramente se suscitan “lagunas” -por lo menos inconscientes- pues a decir por Eusebio Gonzales, las lagunas tributarias no suelen ser tales, sino ámbitos del derecho que no han querido regularse”²⁵⁵.

Finalmente concluye señalando que “en efecto, si como podemos constatar, el legislador tributario se encuentra en aptitud de crear conceptos autónomos, definir hechos imponibles genéricos, crear hechos complementarios o subsidiarios, y formular incluso presunciones o ficciones, es difícil suponer que una falta de previsión legal califique como “laguna”, y que esta supuesta “laguna” no sea más bien un área no alcanzada por la tributación”²⁵⁶.

En consecuencia, para esta primera posición no sólo no existen lagunas en el Derecho Tributario, sino que además no pueden existir, en aplicación de los principios de reserva de ley, legalidad y tipicidad. De esto se sigue que, a los autores que sostienen esta posición, los hayamos agrupado bajo el epígrafe de negación expresa, directa y total, por cuanto la negación que se hace sobre la existencia de lagunas en el derecho tributario alcanza a todas las áreas del Derecho Tributario, formulándose además de manera expresa y directa.

²⁵³ Malherbe, Jacques y Fernando Zuzunaga del Pino. La cláusula antielusiva general en el ordenamiento jurídico peruano. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 65, Lima 2018, XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Ponencia General, p. 35.

²⁵⁴ Mur Valdivia, Miguel. Cláusula General Anti elusiva Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 65, Lima 2018, XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, p. 588.

²⁵⁵ Mur Valdivia, Miguel. Cláusula General Anti elusiva Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 65, Lima 2018, XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, p. 589.

²⁵⁶ Mur Valdivia, Miguel. Cláusula General Anti elusiva Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 65, Lima 2018, XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, p. 589.

1.6.2. Negación indirecta

En esta sección se agrupa a quienes niegan la existencia de lagunas en el Derecho Tributario, pero desde una perspectiva más operativa y de manera indirecta. Estos autores parten de negar la aplicabilidad de la analogía en materia tributaria y como consecuencia de ello, concluyen que no existen lagunas en el derecho tributario.

Entre los que sostienen esta posición de negación indirecta de las lagunas en el Derecho Tributario, a partir de negar el uso de la analogía en la referida materia, podemos distinguir dos grupos. Un primer grupo conformado por los que sostienen la existencia de una prohibición expresa contenida en el derecho positivo que proscibiría el uso de la analogía en derecho tributario y que en nuestro caso estaría contenida en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano. Un segundo grupo está integrado por los que sostienen que si bien no existe una prohibición expresa, esta prohibición se deduce o se desprende de la mencionada Norma VIII o en general de los principios que rigen la imposición fiscal.

1.6.2.1. Negación indirecta expresa

Quienes sostienen que el uso de la analogía está prohibido expresamente en el Derecho Tributario y, como consecuencia de aquella prohibición, concluyen que no existen lagunas en el Derecho Tributario, incurren en un grave error de razonamiento, por cuanto la conclusión que se desprende de tales premisas, en lugar de ser la que ellos sostienen, es precisamente la contraria. Como se sabe, sólo se prohíbe algo cuando aquello que es objeto de prohibición se presenta en la realidad, pero se la considera disvaliosa, lo cual implica reconocer que aquella conducta disvaliosa existe; es decir, se produce en la realidad, pero su ocurrencia no es conveniente. Por lo tanto, como para esta posición, las lagunas y la analogía se presuponen mutuamente, la prohibición de la analogía en derecho tributario, en lugar de negar la existencia de lagunas en la referida área del derecho, pone de manifiesto su existencia. No obstante, los referidos autores sostienen la negación de su existencia.

Si no existieran lagunas en el Derecho Tributario la analogía sería inútil o, lo que es lo mismo, no se la podría utilizar o su uso sería imposible; por lo tanto, no habría para qué prohibirla. Contrariamente, si se prohíbe el uso de la analogía es porque existen lagunas y es posible de ser usado el referido procedimiento, pero se le considera inconveniente. En consecuencia, si la analogía es posible, al punto que su uso estaría prohibido expresamente, entonces existen lagunas en el Derecho Tributario, porque la analogía precisamente opera en caso de lagunas y lo que se

desea es que, en presencia de las referidas lagunas, no proceda el uso del referido procedimiento.

Ahora bien, entre los autores que sostienen la negación indirecta expresa tenemos por ejemplo a Álvaro Arbulú Servera quien señala que “cabe recordar que la interpretación analógica está expresamente prohibida por el segundo párrafo del texto vigente de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, según el cual “en vía de interpretación no podrá (...) extenderse las disposiciones tributarias a (...) supuestos distintos de los señalados en la Ley”²⁵⁷.

Por su parte, César García Novoa comentando la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano, señala que “adviértase finalmente que el último párrafo de la Norma VIII prohíbe que en vía de interpretación se extiendan las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley lo que, a nuestro juicio, supone la exclusión de la analogía. En este sentido, conviene señalar respecto al uso de la analogía en materia tributaria que, a nuestro modo de ver, su prohibición (véase que hablamos de prohibición y no de limitación) es una de las consecuencias más claras de la regla de tipicidad que preside la fijación de hechos impositivos y la configuración de “tasadas obligaciones de dar” en que consiste este sector del ordenamiento.”²⁵⁸

En el mismo sentido, César García Novoa agrega que “del texto de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano se ve que las potestades que se atribuyen a la SUNAT son potestades ordinarias de aplicación del tributo; así se habla “aplicar las normas usando los métodos de interpretación admitidos por el Derecho” (interpretación) y de “determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible (calificar) a lo que hay que unir la expresa prohibición de la analogía en el último párrafo”²⁵⁹.

Por su parte Cecilia Delgado Ratto señala que “en recaudo de los principios de legalidad -entendido como tipicidad del hecho imponible- y de seguridad jurídica, se sostiene que no es posible aplicar mediante analogía, disposiciones tributarias de orden material o sustantivo a un hecho similar o equivalente al contemplado en la norma. Así lo ha entendido el legislador peruano, cuando prescribe en el tercer párrafo de la Norma VIII que “en vía de interpretación no

²⁵⁷ Arbulú Servera, Alvaro. Los intereses y las ganancias por enajenación de los denominados “*beneficial interest*”: ¿deben ser incluidos en la determinación de la renta neta de fuente extranjera?. Ponencia presentada a las XIII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. IPDT, Lima, marzo 2017, p. 6.

²⁵⁸ García Novoa, César. Naturaleza y función jurídica de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano. En: Revista del IPDT N° 44, Lima 2006, p.87.

²⁵⁹ García Novoa, César. Naturaleza y función jurídica de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano. En: Revista del IPDT N° 44, Lima 2006, p.86.

podrá crearse tributos, establecerse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”.

En efecto, si bien el lenguaje empleado podría *prima facie* entenderse como la restricción de interpretaciones extensivas en el campo hermenéutico, la finalidad del tercer párrafo de la Norma VIII apunta, en rigor, a neutralizar el posible uso de la analogía en la aplicación de la norma tributaria, debido a que prohíbe la posibilidad de “crear” supuestos no contemplados en la ley”²⁶⁰.

Por su parte Martín Villanueva González señala “que, si bien la interpretación con resultado extensivo es perfectamente válida en nuestro sistema tributario, sí se prohíbe aplicación de la analogía, consistente en aplicar una norma legal tributaria a un caso no comprendido por dicha norma, como consecuencia de la semejanza existente entre el supuesto de hecho recogido en la hipótesis legal y el caso particular (parecido) al que se le pretende aplicar”²⁶¹.

Por su parte Beatriz De La Vega, comentando sobre los servicios digitales señala, que “Bajo esta interpretación, no sería procedente sujetar estos servicios a la disposición del Artículo 14, pues hacerlo supondría extender los alcances de dicha norma a supuestos no contemplados en la misma, ya que la analogía está prohibida en materia tributaria”²⁶².

Jorge Bravo Cucci, con ocasión de analizar el fraude a la ley tributaria señala que, “Si se sostiene que quien realiza un hecho en fraude a la ley tributaria realiza un “hecho equivalente” al hecho imponible –postura que no compartimos–, y ese hecho no está comprendido en alguna otra norma tributaria, podría concluirse que se está ante una laguna normativa. Y en ese escenario, pretender incluir tal “hecho equivalente” en la hipótesis de incidencia de la norma tributaria implicaría recurrir a la analogía, lo que vulneraría el principio de legalidad y la prohibición de aplicación analógica en materia tributaria.”²⁶³

²⁶⁰ Delgado Ratto, Cecilia. Base imponible e impuesto de alcabala en los procesos de reorganización simple de sociedades: ¿problema de interpretación? En: Revista del IPDT N° 45, Lima 2007, pp. 18-19.

²⁶¹ Villanueva González, Martín. La presunción de intereses sobre prestamos otorgados por no domiciliados. Ponencia presentada a las X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Lima diciembre de 2008, p. 298.

²⁶² De La Vega Rengifo. Reflexiones sobre la regulación de los servicios digitales en la Ley del Impuesto a la Renta. Ponencia presentada a las X Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Lima diciembre de 2008, p. 70.

²⁶³ Bravo Cucci, Jorge. La elusión, el fraude a la ley tributaria y el segundo párrafo de la norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. En: Revista del IPDT N° 44, Lima 2006, p. 148.

Sandra Sevillano señala que “en virtud del citado último párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, en Perú está prohibido que, mediante un procedimiento analógico, se exijan tributos a personas o supuestos que no estén expresamente regulados por las normas que los han creado. Lo cual, en términos sencillos, significa que, aun cuando guarden similitud dos supuestos o dos sujetos estuvieran en situaciones equivalentes, si la norma de creación de un tributo no incluye expresamente más que a uno de ellos, no será posible afirmar que estos también lo están por derivación de un razonamiento analógico, a pesar que entre ellos pueda establecerse una evidente semejanza.”²⁶⁴

Finalmente, cabe señalar que existen ordenamientos jurídicos, como es el caso del ordenamiento español, donde la Ley General Tributaria, equivalente a nuestro Código Tributario, establece expresamente la referida prohibición, lo que no ocurre en nuestro caso, aun cuando, como hemos dado cuenta, numerosos autores interpreten lo contrario del último párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario.

1.6.2.2. Negación indirecta y tácita

En este grupo se encuentran aquellos autores que sostienen que, al no existir en el derecho positivo en materia tributaria una prohibición expresa del uso de la analogía, existe una prohibición tácita o que se deduce o se desprende del ordenamiento jurídico o de los principios de tipicidad, de legalidad, de reserva de ley e incluso de los que rigen la punibilidad en general.

Entre los referidos autores tenemos por ejemplo a Marcial Rubio Correa, quien señala que “no pueden crearse tributos ni concederse exoneraciones ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos a los señalados en la ley por analogía. Nuestro Código Tributario, en efecto, impide que todo ello pueda hacerse por interpretación. Con mayor razón, lo está impidiendo hacer por analogía”²⁶⁵.

Sin embargo, llama la atención que, conforme a lo expresado por el referido autor, la prohibición del uso de la analogía en materia tributaria sea deducida analógicamente, es decir, haciendo uso de una analogía. Conforme el autor sostiene, si no se pueden crear obligaciones tributarias mediante interpretación, con mayor razón no se pueden crear mediante analogía; en consecuencia, en su opinión, analógicamente la analogía está prohibida.

²⁶⁴ Sevillano Chavez, Sandra. Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario. Lima Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2014, p. 132-133.

²⁶⁵ Rubio Correa, Marcial. El Sistema Jurídico. Lima, Fondo Editorial de la Universidad Católica. Lima 1984, p. 280.

Al efecto, el referido autor agrega que “nuestro Código Tributario es aún más estricto pues no sólo excluye la posibilidad de la analogía: tampoco permite la interpretación extensiva para incorporar determinados hechos no directamente mencionados en la norma que creó el tributo, dentro de la realización del hecho imponible”²⁶⁶.

En el mismo sentido señala que “como puede verse, es mayor innovación la analogía que la interpretación extensiva. Por eso, consideramos que, en nuestro Código Tributario, a partir del texto que acabamos de transcribir, se excluye de la aplicación del Derecho Tributario peruano la incorporación de un hecho de la realidad a la condición de hecho imponible real y actual, no sólo a través de la analogía, sino también de la interpretación extensiva”²⁶⁷.

Por su parte Francisco Ruiz de Castilla sostiene que “todo trabajo interpretativo supone la previa existencia de una norma legal expresa. A la inversa, no es admisible en derecho tributario que, a pesar de que no existe una norma legal expresa, resulta que, de todos modos, se pretende sustentar la existencia de esta a partir de trabajos interpretativos. Por esta razón, el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario señala que en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley”²⁶⁸.

Sin embargo, el mismo autor al respecto también señala que, “la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario peruano permite apreciar que existe una relación de complementación entre el derecho tributario y el derecho administrativo, en la medida que, si en el campo del derecho tributario existe un vacío legal, entonces se puede recurrir, en última instancia, a los principios del derecho administrativo”²⁶⁹.

Al efecto, el referido autor agrega que “en este sentido, la citada Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario permite apreciar que el sistema jurídico nacional tiene un rol de complementación respecto del derecho tributario en la medida que, ante un vacío legal en el campo del derecho tributario, es posible

²⁶⁶ Rubio Correa, Marcial. Interpretación de las Normas Tributarias. Lima, Ara Editores, 2003, p. 92.

²⁶⁷ Rubio Correa, Marcial. Interpretación de las Normas Tributarias. Lima, Ara Editores, 2003, p. 92-93.

²⁶⁸ Ruiz de Castilla y Ponce de León, Francisco. Derecho Tributario: temas básicos. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017, p. 171.

²⁶⁹ Ruiz de Castilla y Ponce de León, Francisco. Derecho Tributario: temas básicos. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017, p. 91.

recurrir a las normas de las demás ramas del derecho, así como también a los principios generales del derecho”²⁷⁰.

Respecto de esto último, más adelante señala que “los principios sirven para cubrir ciertos vacíos del derecho. Es decir que, ante la ausencia de legislación y jurisprudencia en materia tributaria, cabe recurrir a los principios generales del derecho, tal como lo tiene dispuesto la parte final de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario del Perú”²⁷¹.

Con lo cual el autor en comentario, en definitiva, termina por admitir la existencia de vacíos, entiéndase lagunas en derecho tributario, aun cuando estas solo se circunscriban al área del derecho tributario formal o administrativo tributario.

1.6.3. *Negación parcial*

En este apartado agrupamos a todos aquellos autores que negando la existencia de lagunas en el área del derecho material tributario, las admiten en las áreas del derecho formal y procesal tributario, de allí que la denominemos negación parcial.

Sin embargo, cabe tener en cuenta que conforme a la teoría de la obligación simple de la relación jurídica tributaria, esta sólo alcanza al derecho material tributario; de manera que, “la relación tributaria sería única y consistiría en la obligación de dar, es decir en la obligación tributaria *stricto sensu*, porque todas las otras obligaciones sustantivas o formales no constituirían sino accesorios y no sendas relaciones jurídicas”²⁷², las cuales además tendrían una naturaleza distinta, ya sea esta administrativa, procesal o penal.

Conforme a este punto de vista, quienes admiten lagunas en el derecho formal o procesal tributario, en buena cuenta las admiten, pero fuera del derecho tributario (derecho material tributario). De esta manera, todos estos autores se podrían sumar al primer grupo de la clasificación y que comprende a quienes niegan la existencia de lagunas en el derecho tributario. No obstante, los clasificamos en un apartado distinto, por cuanto y a pesar de todo, admiten aun parcialmente, las proscritas lagunas.

²⁷⁰ Ruiz de Castilla y Ponce de León, Francisco. Derecho Tributario: temas básicos. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017, p. 92.

²⁷¹ Ruiz de Castilla y Ponce de León, Francisco. Derecho Tributario: temas básicos. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2017, p. 124.

²⁷² Jarach, Dino. El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Buenos Aires, Abeledo Perrot 1982, p. 50.

Carlos Moreano Valdivia en un artículo titulado precisamente “La aplicación de la analogía en el Derecho Tributario formal y procedimental”, señala que, “el segundo párrafo de la anotada Norma VIII al señalar inicialmente que “en vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones...” en rigor prohíbe la utilización del método de integración analógico respecto de las normas que regulan las instituciones sustanciales previstas en los incisos a), b) y d) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario y que pertenecen al Derecho Tributario Material y al Derecho Administrativo Sancionador Tributario. Y cuando a continuación aquel párrafo agrega “...., ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la Ley ...”, cabe colegir que esta prohibición de la analogía se refiere igualmente a aquellas “disposiciones tributarias” que regulan las mismas instituciones sustanciales, ello por el uso de la conjunción copulativa de negación “ni” que antecede a esta segunda parte de la norma, proscribiendo adicionalmente que dichas normas se extiendan en forma analógica. En tal sentido, no resulta razonable concluir que esta última restricción corresponde a todas las normas de carácter tributario, entre ellas las que comprenden el Derecho Tributario Formal y Procedimental, considerando que si ello hubiera sido la intención del legislador le habría sido suficiente establecerla respecto de “todas las disposiciones tributarias”²⁷³.

Más adelante el referido autor resume su planteamiento señalando que, “... cabe concluir que la analogía sí es aplicable respecto de aquellas normas que pertenecen al Derecho Tributario Formal y Procedimental”²⁷⁴.

Más adelante agrega, en el mismo sentido que, “no existe impedimento legal en nuestro ordenamiento para la aplicación del método analógico en el ámbito del Derecho Tributario Procedimental y Formal, cubriendo con ello lo que la supletoriedad no puede y viceversa”²⁷⁵.

A mayor abundamiento, el referido autor da cuenta de la utilización tácita del método analógico en la jurisprudencia tributaria. Así, “mediante las Resoluciones N° 484-3-2000 y 485-3-2000 el Tribunal Fiscal aplicó implícitamente el método

²⁷³ Moreano Valdivia, Carlos. La aplicación de la analogía en el Derecho Tributario formal y procedimental. En: Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Lima, Defensoría del Contribuyente 2012, pp. 104-105.

²⁷⁴ Moreano Valdivia, Carlos. La aplicación de la analogía en el Derecho Tributario formal y procedimental. En: Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Lima, Defensoría del Contribuyente 2012, pp. 105.

²⁷⁵ Moreano Valdivia, Carlos. La aplicación de la analogía en el Derecho Tributario formal y procedimental. En: Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Lima, Defensoría del Contribuyente 2012, pp. 117.

analógico en el ámbito del Derecho Tributario Procedimental como se verá a continuación”²⁷⁶.

“Pues bien, como se puede advertir mediante las Resoluciones N° 484-3-2000 y 485-3-2000 se utilizó implícitamente el método analógico bajo la forma *a pari* (a igual razón igual derecho) al validarse que transcurrido el plazo de seis meses establecido en el artículo 144° del Código Tributario sin que la Municipalidad Provincial resolviera la apelación antes anotada, sí cabía que el administrado pudiera considerar desestimada dicha apelación y acudir al Tribunal Fiscal en apelación para que resolviera su pretensión”²⁷⁷.

Por su parte, Luis Alberto Araoz Villena analizando la primera versión del Código Tributario en lo que ahora es la Norma VIII (antes Norma IX) sostiene que, “debe tenerse en cuenta que, el segundo párrafo de la misma Norma IX en análisis, establece que, en vía de interpretación no pueden crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Esta disposición prohíbe la analogía en las puntuales materias que señala, pero que sin duda incluyen lo más importante del derecho tributario material que es la misma creación de tributos y exoneraciones”²⁷⁸.

“Por lo tanto, extender los alcances de la ley por consideraciones de índole económica, más allá de su propio espíritu y de lo que permite el auxilio del sistema legal, significa en buena cuenta aplicar la analogía que está expresamente prohibida respecto a la creación de tributos, precisamente por constituir un factor de inseguridad jurídica”²⁷⁹.

Asimismo, el referido autor agrega, “Al respecto, debe tenerse presente que la analogía como medio de integración o de interpretación de la ley, no está prohibida, en todos los casos, por el Código Tributario. La norma IX de su Título Preliminar, sólo prohíbe que, en vía de interpretación puedan crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones y extenderse las disposiciones

²⁷⁶ Moreano Valdivia, Carlos. La aplicación de la analogía en el Derecho Tributario formal y procedimental. En: Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Lima, Defensoría del Contribuyente 2012, pp. 109.

²⁷⁷ Moreano Valdivia, Carlos. La aplicación de la analogía en el Derecho Tributario formal y procedimental. En: Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Lima, Defensoría del Contribuyente 2012, pp. 113.

²⁷⁸ Araoz Villena, Luis Alberto. La interpretación económica de las leyes tributarias y la calificación de los hechos imponible por su contenido económico. Ponencia presentada a las Terceras Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Lima IPDT octubre 1992, p. 72.

²⁷⁹ Araoz Villena, Luis Alberto. La interpretación económica de las leyes tributarias y la calificación de los hechos imponible por su contenido económico. Ponencia presentada a las Terceras Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Lima IPDT octubre 1992, p. 73.

tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Esta posición legislativa coincide con la doctrina tributaria. Así, Héctor B. Villegas sostiene que “salvo en materia de Derecho tributario material y Derecho tributario penal, no hay inconveniente en la utilización de la analogía, sobre todo en materia de Derecho tributario formal y Derecho tributario procesal, donde son frecuentes los vacíos legales y la obligada remisión a principios contenidos en leyes análogas”²⁸⁰.

En ese mismo sentido, el mencionado autor concluye que “En tanto no se opongan a lo dispuesto por el Código Tributario, son aplicables, por analogía, en materia de Derecho tributario procesal, las disposiciones del Código de procedimientos civiles”²⁸¹.

En el mismo sentido Francisco Pantigoso señala que, “Por otra parte, la analogía debe recordarse que no deberá ser aplicable en el derecho material o sustantivo y especialmente en cuanto a los elementos estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de graduación), así como en lo referente a exenciones. No será admisible tampoco en el derecho penal tributario, dado que mediante analogía no pueden crearse infracciones tributarias ni penalidades de ningún tipo”²⁸².

Monica Siota por su parte señala que Lupi “niega la existencia de lagunas -y por tanto la aplicabilidad de la analogía- cuando se trata de normas «impositivas» -normas que determinan el *an debeatur*-; mientras que en el caso de las normas que determinan el *quantum debeatur* sí aprecia la existencia de vacíos, de lagunas técnicas que es necesario colmar. Además, acepta, de modo general, la analogía ante normas tributarias procedimentales y procesales”²⁸³.

Al efecto podemos citar al propio Héctor Villegas, ya antes mencionado, quien señala que como consecuencia del principio de legalidad la analogía “No es aplicable para colmar lagunas que se produjesen con respecto a los elementos estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de fijación del quantum [...]), ni es tampoco aplicable con respecto a exenciones”²⁸⁴.

²⁸⁰ Araoz Villena, Luis Alberto. Algunas consideraciones sobre los embargos preventivos en el Código Tributario Peruano. En: Revista del IPDT N° 19, Lima 1990, p. 148-149.

²⁸¹ Araoz Villena, Luis Alberto. Algunas consideraciones sobre los embargos preventivos en el Código Tributario Peruano. En: Revista del IPDT N° 19, Lima 1990, p. 152.

²⁸² Pantigoso Velloso Da Silveira, Francisco Manuel. La seguridad jurídica como garantía del contribuyente. Ponencia presentada a las Terceras Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Lima IPDT octubre 1992, pp. 170-171.

²⁸³ Siota Alvarez, Mónica. Analogía e interpretación en el Derecho Tributario. Madrid, Marcial Pons 2011, p. 81.

²⁸⁴ Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 2001, p. 154-155.

Agregando más adelante que, “En definitiva, coincidimos en que la analogía no es aplicable en el derecho tributario material o sustantivo en cuanto a los elementos estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de graduación), así como en lo referente a exenciones. Tampoco es admisible en derecho penal tributario, dado que mediante analogía no pueden crearse infracciones tributarias ni penalidades de ningún tipo. Fuera de estas limitaciones, no hay inconvenientes en la utilización de la analogía, sobre todo en materia de derecho tributario formal y derecho tributario procesal, donde son frecuentes los vacíos legales y la obligada remisión a principios contenidos en leyes análogas”²⁸⁵.

1.6.4. Admiten la existencia de lagunas, pero niegan la aplicación de los métodos de integración jurídica

En este grupo se sitúan los pocos autores que admiten la existencia de lagunas inclusive en el derecho material tributario, sea porque reconocen que el legislador no puede prever todas las circunstancias presentes y futuras (de manera que por los cambios tecnológicos, culturales y sociales, no es infrecuente que nos enfrentemos con situaciones no reguladas), o sea porque reconocen las limitaciones del lenguaje, su vaguedad y sus zonas de penumbra o porque advierten los defectos en el uso del lenguaje o la impericia del legislador en su uso. De esta manera, admiten la existencia de lagunas en el Derecho Tributario, inclusive en el derecho material tributario, sin embargo, no admiten la utilización de los métodos de integración jurídica, entre ellos la analogía, fundándose para ello en los principios de legalidad, reserva de ley, tipicidad, seguridad jurídica, etc.

Al efecto, Mónica Siota respecto de estos autores señala, “Es decir, finalmente reconocen la existencia de lagunas en el Derecho tributario material, aunque no admiten su posible subsanación a través de la analogía. Las normas tributarias reservadas a la ley sólo podrían ser integradas o completadas por obra del legislador: «No hay Derecho tributario fuera del Derecho del legislador» Únicamente admiten la utilización de la analogía para integrar el Derecho tributario formal.”²⁸⁶

En consecuencia, las posiciones de quienes se clasifican en esta categoría, admiten la existencia de lagunas en el derecho tributario, inclusive en el área del derecho material tributario, pero con la salvedad de que en dicha área no se puede utilizar la analogía ni los demás métodos de integración jurídica, debido precisamente a la limitación que sobre ella impondría el principio de legalidad y de

²⁸⁵ Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires, Ediciones de Palma, 2001, p. 176.

²⁸⁶ Siota Alvarez, Mónica. Analogía e interpretación en el Derecho Tributario. Madrid, Marcial Pons 2011, p. 85.

reserva de ley, debiendo tales lagunas ser colmadas por el propio legislador mediante la ley correspondiente.

1.6.5. *Admiten la existencia de lagunas y el uso de la analogía*

Con relación a los autores situados en este grupo, Monica Siota señala que “Frente a las tesis anteriores que, de una u otra forma, niegan la existencia de lagunas en el ordenamiento tributario, nosotros nos sumamos a aquellas que sostienen que el tributario, como cualquier otra rama del ordenamiento, es un Derecho en el que pueden existir lagunas o vacíos.”²⁸⁷

Al respecto con más detalle agrega que, “la mayoría de autores que, según hemos visto, han proclamado la inexistencia de lagunas en el Derecho tributario lo han hecho a partir de una concepción muy reducida del Derecho, concretamente han identificado a éste con la ley; cuando actualmente, y de forma casi unánime, la doctrina admite la existencia de principios jurídicos suprapositivos plasmados en los textos constitucionales que constituyen importantes normas sustantivas del Derecho, y que vinculan al creador y al aplicador del Derecho en sus respectivas tareas. Damos, por tanto, la razón a KRUSE cuando admite que, en el Derecho tributario, han proliferado posturas positivistas que han identificado todo el Derecho con la ley y que han convertido en dogma la inexistencia de lagunas, cuando hoy, dicho dogma, está bastante abandonado; y es que, «sin desconocer la verdad que comporta la importancia de los aspectos formales del Derecho, encarnados sobre todo en la ley como manifestación suprema de dicha garantía externa, conviene no olvidar que el Derecho ni empieza ni mucho menos acaba en la ley, y no ya sólo por una razón de principios sino por algo mucho más modesto pero en el fondo de la mayor importancia: por la propia experiencia de la vida jurídica, que necesita de algo más que la mera aplicación estrictamente formal de la norma. Todo ello no equivale a negar el imperio de la ley -lo que supondría, no se olvide, el derrumbamiento del Estado de Derecho-, sino más bien a su reforzamiento rechazando cualquier interpretación formal que pueda hacerse de la misma y que desconozca o menoscabe el espíritu de los principios constitucionales insertos en la Ley de leyes»²⁸⁸.

En consecuencia, quienes se sitúan en este grupo lo hacen tras un largo proceso de evolución del pensamiento, pasando primero por quienes lograron admitir la existencia de lagunas en el derecho tributario y luego, por quienes admitiendo la existencia de principios y valores constitucionales vigentes en el ámbito tributario, reconocen la expansión de la dimensión regulativa del derecho

²⁸⁷ Siota Alvarez, Mónica. Analogía e interpretación en el Derecho Tributario. Madrid, Marcial Pons 2011, p. 86.

²⁸⁸ Siota Alvarez, Mónica. Analogía e interpretación en el Derecho Tributario. Madrid, Marcial Pons 2011, p. 87-88.

que admite como normas jurídicas, tanto a las reglas como a los principios; de manera que, la integración jurídica, lejos de atentar contra la seguridad jurídica y los principios constitucionales de la tributación, garantizan la vigencia de estos; toda vez que, el imperio de la ley y el estado de derecho no se reduce a una mera garantía formal, vacía de contenido, sino en la vigencia de los principios materiales que la sustentan, en consecuencia la integración de las lagunas del derecho tributario, lejos de socavar el estado de derecho lo fortalece y lo hace plenamente vigente, corrigiendo las omisiones, inconsistencias y asimetrías.

Carlos Palao Taboada al efecto señala que, “Algunos ordenamientos jurídicos prohíben expresamente la analogía en materia tributaria; entre ellos, como se sabe, el español: el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria dispone que ‘no se admitirá la analogía para extender más allá de los términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones’.”²⁸⁹

Sin embargo, el referido autor seguidamente agrega que “En defecto de este precepto no existiría una prohibición expresa de la analogía en Derecho tributario, ya que a las normas que lo integran no les alcanza la prohibición general del artículo 4.2 del CC por no ser normas ‘excepcionales’ (ni, ciertamente, ‘penales’).”²⁹⁰

Toda vez que la norma tributaria “no es una norma excepcional; no es una norma onerosa, ni es limitativa ni ataca la libertad ni el patrimonio individuales. La norma tributaria es una norma jurídica, y como tal se interpreta exactamente igual que cualquier otra norma mercantil, procesal, civil, etc.”²⁹¹

En consecuencia, conforme lo señala Eusebio González García, “Quedan de esa forma vacías de contenido las opiniones que afirman el carácter odioso, oneroso o limitativo de los derechos tutelados por las normas tributarias, opiniones que no tienen sentido dentro de un Estado de Derecho. ¿Cómo puede conciliarse esta afirmación a cerca de la odiosa, restrictiva y limitativa que es la norma tributaria, cuando las aportaciones que ella establece van encaminadas al bien común?”²⁹²

En nuestra opinión, el Código Tributario peruano no contiene una norma que expresamente prohíba el uso de la analogía en materia tributaria, por lo que en principio sería de aplicación lo señalado por Carlos Palao Taboada, en el sentido de que, en defecto de una prohibición expresa, la utilización de la analogía en materia

²⁸⁹ Palao Taboada, Carlos, La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal. Valladolid, Lex Nova S.A. 2009, p. 66.

²⁹⁰ Palao Taboada, Carlos, La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal. Valladolid, Lex Nova S.A. 2009, p. 66.

²⁹¹ González García, Eusebio. La interpretación de las normas tributarias. Pamplona, Editorial Aranzadi 1997, p.13.

²⁹² González García, Eusebio. La interpretación de las normas tributarias. Pamplona, Editorial Aranzadi 1997, p.25.

tributaria sería posible. Sin embargo, como hemos dado cuenta antes, numerosos autores han considerado que en el Código Tributario peruano existe una prohibición expresa que estaría contenida en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, por lo que pasaremos a comparar el actual artículo 14 de la Ley General Tributaria Española (antes artículo 23.3) con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario Peruano.

LEY GENERAL TRIBUTARIA ESPAÑOLA	CÓDIGO TRIBUTARIO PERUANO
<p>Artículo 14. Prohibición de la analogía.</p> <p>No se admitirá la <u>analogía</u> para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.</p>	<p>NORMA VIII: INTERPRETACIÓN DE NORMAS TRIBUTARIAS</p> <p>Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.</p> <p>En vía de <u>interpretación</u> no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.</p>

Mientras que la Ley General Tributaria Española prohíbe que mediante el uso de la analogía se pueda extender el hecho imponible y los beneficios e incentivos fiscales, el Código Tributario Peruano prohíbe que en vía de interpretación se puedan crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, ni extender las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley.

De lo antes reseñado, podemos concluir que mientras que la Ley española prohíbe extender el hecho imponible mediante la analogía, el Código Tributario peruano, prohíbe más o menos lo mismo, pero mediante la interpretación, sin hacer ninguna referencia expresa a la analogía, por lo que se podría concluir que, conforme al Código Tributario peruano, la prohibición está referida a la interpretación y no a la analogía.

Por lo demás, como señala Palao Taboada citando a Tipke “La cobertura de lagunas mediante analogía está en consonancia con el principio democrático, en

cuanto persigue la realización de la voluntad del legislador; no menoscaba, por tanto, la división de poderes.”²⁹³

Fernando Sanz de Urquiza por su parte señala que “Un sector muy importante de la doctrina acepta la aplicación de la analogía como método de interpretación e integración de las normas tributarias en virtud de que ya no se las considera como normas odiosas o de naturaleza excepcional ni restrictivas del ejercicio de derechos o libertades individuales, sino que se las entiende como pertenecientes a la misma categoría que las demás normas jurídicas.”²⁹⁴

En ese sentido el referido autor sustenta su afirmación, señalando que, “Ingrosso la admite cuando en igualdad de circunstancias los contribuyentes estarían sometidos a tratamiento diferente (*Diritto finanziario*, ed. 1954, Nápoli, págs. 262 y 293). Berliri, después de considerar extensamente el tema dice: “nos parece, que debe llegarse a la conclusión de que por regla general la interpretación analógica está excluida y que puede admitírsela sólo en el caso que el legislador la haya consentido expresamente para un determinado impuesto (*Principii di Diritto tributario*, vol. 1, pág. 90, en seg. ed., pág. 155). Tesoro, no la admite solamente respecto de las normas tributarias penales (conf. Giuliani Fonrouge en op. cit., en nota n° 12, págs. 81, 82). Giuliani Fonrouge, la admite “cuidando de utilizarla cautelosamente para no crear por este medio una norma absolutamente nueva” (op. cit. supra, p. 82). García Belsunce, admite su aceptación en el derecho tributario formal o administrativo y en el derecho tributario procesal (op. cit., p. 64). Posadas Belgrano, la admite, pero no para “las normas que determinan el objeto del impuesto”, (*Derecho tributario*, Montevideo, 1959, p. 107). También la admiten, Griziotti B. (“*Lo studio funzionale dei fatti finanziarie*”, en *Rev. de Dir. Fin.*, 1904, p. 308). Pérez de Ayala Masonero-Romano; Amorós (Conf. Eusebio González en op. cit.). Trotabas; Pugliese; Nogueira; Araujo Falcao, Rossy; Valdés Costa; y Antonucci (Conf. Giuliani Fonrouge en op. cit., supra en sus notas 207/209, p. 81, 82). También la admite Dino Jarach, incluso “con referencia a las normas tributarias sustantivas, con la sola excepción que no puede aplicarse un impuesto o una exención en casos no previstos, aunque sean análogos a otros casos previstos expresamente por el legislador” (*Finanzas públicas y derecho tributario*, Cangallo, 1983, p. 401, ver también *Curso superior*, cit. ed. 1957, p. 252 y ss., ed. 1980, p. 212 y ss.)”²⁹⁵.

Finalmente cabe traer a colación las siguientes 5 Sentencias de Casación emitidas por la Corte Suprema de Justicia de la República N°s 14983-2016 Lima,

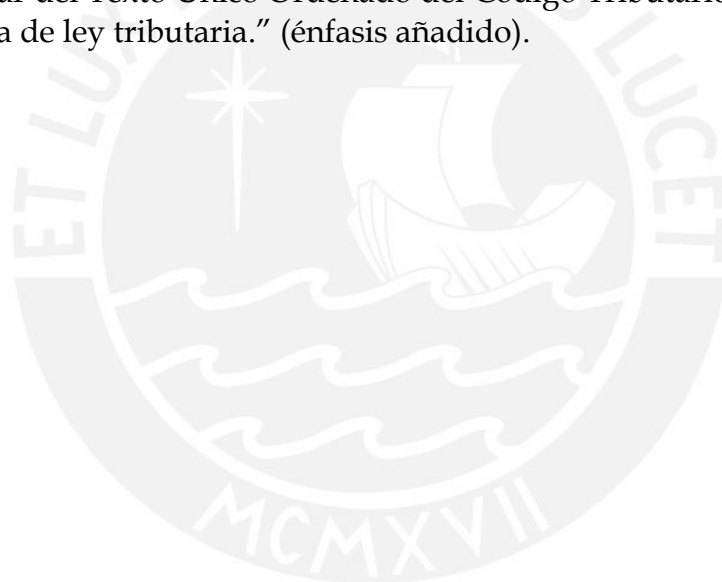
²⁹³ Palao Taboada, Carlos, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid, Lex Nova S.A. 2009, p. 67.

²⁹⁴ Sanz de Urquiza, Fernando G. *La interpretación de las leyes tributarias*. Buenos Aires, Abeledo Perrot 1990, pp. 61-62.

²⁹⁵ Sanz de Urquiza, Fernando G. *La interpretación de las leyes tributarias*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1990, Nota 72, pp. 61-62.

17701-2016 Lima, 2756-2017 Lima, 2441-2017 Lima y 18783-2016 Lima, publicadas el año 2019, en las cuales, coincidentemente la Corte Suprema ha reconocido la existencia de lagunas (a las que denomina vacíos) en el derecho tributario, señalando al efecto que,

“Entonces, podemos concluir que, cuando la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, hace referencia a la aplicación supletoria de normas distintas a las tributarias, ello se presenta cuando se produce un vacío normativo, el cual se configura cuando se constata la ausencia de una norma tributaria que regule la situación que aparece como relevante para la solución de la controversia tributaria. Solo en ese caso el operador se encuentra facultado a aplicar normas supletorias, siempre que no sean contrarias a la regulación tributaria o desnaturalicen la misma, puesto que de ocurrir ello se trasgrediría lo previsto en la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, referido a la reserva de ley tributaria.” (énfasis añadido).



CAPÍTULO 2

¿EXISTEN LAGUNAS NORMATIVAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO PERUANO?

ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 1479-10-2013 QUE CONSTITUYE PRECEDENTE DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

La presencia de lagunas normativas en el derecho tributario peruano, en los términos comprendidos por dicha categoría, previamente expuestos en el Capítulo 1, puede ejemplificarse con el caso contenido en el expediente N° 1263-2011, resuelto por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 1479-10-2013, publicada en el diario oficial El Peruano el 26 de febrero de 2013, y que constituye precedente de observancia obligatoria.

2.1. PRESENTACIÓN DEL CASO

La discusión central del caso está referida a determinar la tasa aplicable para calcular el Impuesto a la Renta, de aquellos contribuyentes a quienes la Administración Tributaria les determinó la existencia de renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado, pero sin que el contribuyente haya presentado declaración jurada por renta alguna y la Administración Tributaria mediante fiscalización tampoco le haya determinado renta de ninguna de las categorías. Es decir, el problema responde a la pregunta ¿cuál es la tasa aplicable para calcular el Impuesto a la Renta a quien se le determinó renta neta presunta, por incremento patrimonial no justificado, cuando el contribuyente no presentó declaración jurada alguna y la Administración Tributaria tampoco le determinó renta de ninguna de las categorías?

Al efecto, cabe considerar que la determinación de la tasa aplicable a los incrementos patrimoniales no justificados está en función de las categorías de renta que el contribuyente haya percibido, y en el caso analizado, el contribuyente no declaró renta alguna, ni la Administración le determinó renta de ninguna de las categorías, por lo que no es posible determinar rentas de qué categoría obtuvo el contribuyente, ni tampoco cuál es la tasa que se debe aplicar para determinar el impuesto por el incremento patrimonial no justificado.

Dada la complejidad técnica del caso, conviene precisar algunos conceptos que permitan entenderlo de un mejor modo.

2.1.1. ¿En qué consiste el incremento patrimonial no justificado?

El incremento patrimonial no justificado es aquel ingreso o patrimonio de un contribuyente, detectado por la Administración Tributaria en ejercicio de su facultad de fiscalización, cuyo origen no puede ser acreditado. Esto último puede deberse, bien a que no hay pruebas que demuestren su procedencia (origen desconocido), o bien a que las pruebas que existen no son admisibles para dicho propósito, por mandato legal expreso.

Antes de avanzar en esta explicación, cabe recordar que la Administración Tributaria tiene potestad para fiscalizar a los contribuyentes en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En ejercicio de esta potestad, la Administración Tributaria puede determinar la obligación tributaria sobre base cierta o sobre base presunta. Así, determinará sobre base cierta cuando cuente con todos los elementos contables y probatorios de las transacciones evaluadas, mientras que lo hará sobre base presunta (mediante una presunción) cuando no se tengan los referidos elementos o existan dudas sobre la veracidad de los mismos.

El artículo 64° del Código Tributario detalla las causales que habilitan a la Administración Tributaria a determinar la obligación tributaria sobre base presunta; entre ellas, podemos mencionar a las siguientes causales: que el deudor tributario no haya presentado las declaraciones dentro del plazo de vencimiento establecido por la Administración Tributaria, que la declaración presentada ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o que el deudor tributario oculte activos, rentas, ingresos, bienes, pasivos, gastos o egresos o consigne pasivos, gastos o egresos falsos.

Una vez que la Administración Tributaria haya acreditado la causal que la habilita a determinar la obligación tributaria sobre base presunta, procederá a elegir y aplicar el procedimiento de presunción que esté previsto expresamente en la ley. Los artículos 65 y siguientes del Código Tributario, establecen las presunciones generales, pero también existen presunciones específicas, como por ejemplo las

contenidas en los artículos 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta, que precisamente prevén la presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado y la presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes.

Los ingresos de los deudores tributarios que están sujetos a fiscalización pueden ser de distinto tipo. Así, es posible distinguir los ingresos declarados, de los no declarados. Los primeros, a su vez, pueden calificar como correctamente declarados o como incorrectamente declarados. Los ingresos, también, pueden distinguirse por su origen, que pueden ser de origen conocido o desconocido, o también podrían ser lícitos o ilícitos.

En este marco, los ingresos ilícitos y los ingresos de origen desconocido (no declarados o incorrectamente declarados) califican como *incremento patrimonial no justificado*, los cuales por mandato de lo establecido en el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta, se presume que constituyen renta neta no declarada. De esta manera, el incremento patrimonial no justificado, se considera ingreso gravado sin lugar a deducción alguna, debiendo calcularse el impuesto aplicando la tasa correspondiente sobre el total de dichos ingresos.

Ahora bien, la base imponible, las deducciones y la tasa del impuesto a la renta, elementos necesarios, entre otros, para determinar y calcular el referido tributo, están asociados a las distintas categorías de renta previstas en la ley. Estas pueden ser rentas personales provenientes del capital (primera y segunda categoría) rentas personales provenientes del trabajo (cuarta y quinta categoría) o rentas empresariales (rentas de tercera categoría). Además, la ley prevé un sexto tipo de renta: la renta de fuente extranjera.

La renta neta presunta derivada del incremento patrimonial no justificado no tiene categoría; por lo tanto, tampoco tiene tasa o alícuota asociada, de allí que el artículo 65-A del Código Tributario haya previsto dos procedimientos para determinar la tasa que se ha de utilizar para calcular el impuesto de las referidas rentas presuntas. Los mencionados procedimientos están estructurados en función de las categorías de renta que el contribuyente haya percibido, siendo obvio que tales rentas son distintas de la renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado. La categoría de tales rentas se puede acreditar mediante las declaraciones juradas que el contribuyente haya presentado o mediante un procedimiento de fiscalización realizado por la Administración Tributaria. Precisamente, el problema que se abordó en el caso analizado por el Tribunal Fiscal mediante la resolución en comentario, estaba referida a determinar ¿cuál es la tasa aplicable a la renta presunta por incremento patrimonial no justificado cuando el contribuyente no ha declarado renta de ninguna de las categorías y la Administración Tributaria tampoco le ha determinado renta de ninguna de las

categorías? Es decir, ¿cuál es la tasa aplicable cuando no es posible aplicar el procedimiento que permitiría determinarla?

2.1.2. ¿Cómo se grava el incremento patrimonial no justificado?

Los artículos 52 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta, entonces vigentes, establecían que el incremento patrimonial no justificado calificaba como renta neta no declarada. Por ello, debía ser gravada sin deducciones, aplicándose la tasa del impuesto directamente sobre el incremento patrimonial no justificado.

Por su parte, el artículo 60 del reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, establecía los métodos aplicables para determinar el incremento patrimonial no justificado. Para determinar la tasa a aplicar sobre la renta neta, esta norma remitía al artículo 65-A del Código Tributario, el cual contenía dos procedimientos. Conforme al primer procedimiento la tasa aplicable es la escala progresiva acumulativa, propia de las rentas personales del trabajo, conforme a la cual, hasta las primeras 27 UIT de renta neta la tasa era de 15%, por el exceso de 27 UIT y hasta 54 UIT la tasa era de 21% y por el exceso de 54 UIT la tasa era de 30%; y conforme al segundo procedimiento, la tasa aplicable era la establecida para las rentas empresariales o renta de tercera categoría, que entonces ascendía a 30%. La determinación de cuál de los dos procedimientos debe aplicarse, estaba en función de las rentas que haya percibido el contribuyente fiscalizado, según el siguiente detalle del Código Tributario:

“Artículo 65-A.- Efectos en la aplicación de presunciones

La determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tendrá los siguientes efectos (...):

[...]

b. [...]

Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formarán parte de la renta neta global.

Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez, obtengan rentas de tercera categoría, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría...”

2.1.3. Los hechos, la norma aplicable y el problema del caso

El caso se originó en una fiscalización que la SUNAT realizó en Arequipa el año 2009 al contribuyente Edmundo Nicolás Velásquez Chávez en relación con sus operaciones del ejercicio 2008. Al existir dudas sobre la veracidad de las declaraciones tributarias del referido contribuyente, la SUNAT dio por configurada la causal y procedió a aplicar la presunción prevista en los artículos 91 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta, consistente en presumir renta neta por incremento patrimonial no justificado.

Así, la SUNAT determinó la obligación tributaria sobre base presunta y emitió la correspondiente resolución de determinación y las consiguientes resoluciones de multa. Mediante la referida resolución de determinación, estableció la existencia de un incremento patrimonial no justificado, por un monto de S/. 1'021,026, producto de las diferencias encontradas entre los ingresos y los egresos del referido contribuyente en el ejercicio fiscalizado.

El problema del caso es que, para poder determinar la tasa aplicable a la renta neta presunta, no resultaba de aplicación ninguno de los dos procedimientos previstos en la ley, debido a que no se cumplían las condiciones previstas en la norma para ello, consistente en que el contribuyente hubiese declarado o la Administración le hubiese determinado rentas de algunas de las categorías requeridas. Es decir, que se trata de un caso en el que existe renta gravada, pero para el que no se ha previsto algún procedimiento para determinar cuál es la tasa o alícuota que le resulta aplicable.

En efecto, atendamos con más detalle a los procedimientos contenidos en el artículo 65-A del Código Tributario.

Primer procedimiento:

“Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formarán parte de la renta neta global.”

Del análisis de la estructura lógica del procedimiento en referencia, se aprecia que en su parte inicial contiene cuatro proposiciones moleculares unidas por la disyunción incluyente (y/o): “primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría”.

En consecuencia, la proposición compleja (((primera y/o segunda) y/o cuarta) y/o quinta), será verdadera cuando, al menos, una de las proposiciones moleculares sea verdadera; es decir, cuando el contribuyente tenga renta de, al menos, una de dichas categorías.

Asimismo, se advierte que en conjunto las referidas cuatro proposiciones moleculares conforman una proposición compuesta, la cual está vinculada con la proposición molecular referida a la renta de fuente extranjera (RFE), unidas ambas por la conjunción copulativa (y), es decir: (((1º y/o 2º) y/o 4º) y/o 5º) y (RFE).

De manera que el elemento gravitante es que exista renta de fuente extranjera. Si no se tiene renta de fuente extranjera, no interesa qué otro tipo de renta se tenga; no será de aplicación el primer procedimiento, dado que la conjunción sería falsa. En cambio, si se tiene dicha renta, entonces se pasaría a evaluar si además el contribuyente tiene renta de 1º, 2º, 4º o 5º categoría, a efecto de aplicar el primer procedimiento.

Para que la referida proposición compleja sea verdadera se requiere que ambos extremos de la conjunción copulativa (y) sean verdaderas; es decir, el contribuyente deberá tener necesariamente, al menos, renta de alguna de las siguientes categorías 1º, 2º, 4º o 5º y, a su vez, deberá tener renta de fuente extranjera.

Finalmente, ambas proposiciones, la compuesta y la molecular unidas por la conjunción (y) configuran, en conjunto, una proposición compuesta vinculada con la proposición referida a la renta neta global, unidas por el operador condicional (si entonces), veamos:

Si [(((1º y/o 2º) y/o 4º) y/o 5º) y (RFE)] **Entonces** [Renta Neta Global]

En nuestro caso el antecedente del operador condicional será verdadero, cuando la conjunción (y) sea verdadera. Asimismo, la verdad del antecedente del operador condicional es condición suficiente y necesaria para que el consecuente sea verdadero. De esta manera, al ser verdadero el antecedente el consecuente también lo será.

En consecuencia, a la renta neta presunta derivada de un incremento patrimonial no justificado, le será de aplicación la tasa progresiva acumulativa aplicable a las rentas personales del trabajo, cuando dicha renta neta presunta se sume a la renta neta global, y ello sólo ocurrirá cuando las dos proposiciones unidas por la conjunción (y) sean verdaderas. En otras palabras, para emplear este procedimiento, el contribuyente deberá tener renta de cuando menos una de las siguientes categorías 1º, 2º, 4º, 5º y a su vez deberá tener renta de fuente extranjera. Si no tiene rentas de ninguna de las categorías señaladas o no tiene renta de fuente

extranjera o no tiene ambas, entonces, a la renta neta presunta, no le sería de aplicación la tasa progresiva acumulativa, conforme al procedimiento analizado.

Segundo procedimiento

“Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez, obtengan rentas de tercera categoría, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría.”

Del análisis de la estructura lógica del segundo procedimiento se advierte que contiene cinco proposiciones moleculares unidas por la disyunción incluyente (y/o): “primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o Renta de fuente extranjera”.

Para que dicha proposición compleja sea verdadera se requiere que el contribuyente posea renta de al menos una de las siguientes categorías: primera, segunda, cuarta, quinta, o renta de fuente extranjera.

Asimismo, se advierte que las referidas proposiciones moleculares en conjunto configuran una proposición compuesta vinculada con la proposición referida a la renta de tercera categoría unidas ambas por la conjunción (y): (((primera y/o segunda) y/o cuarta) y/o quinta) y/o renta de fuente extranjera) y (tercera)

Para que esta proposición compleja sea verdadera se requiere que ambos extremos de la conjunción (y) sean verdaderas; es decir, el contribuyente deberá tener necesariamente cuando menos renta de alguna de las siguientes cinco categorías 1º, 2º, 4º, 5º o RFE y a su vez, deberá tener renta de 3º. Si el contribuyente no tuviera renta de alguna de los extremos de la conjunción, la proposición sería falsa.

Finalmente, ambas proposiciones, la compuesta y la molecular unidas por la conjunción (y), configuran una proposición compuesta vinculada con la proposición “renta neta de la tercera categoría”, unidas por el operador condicional (si entonces).

Formalizando la estructura lógica del segundo procedimiento tenemos:

Si [(((1º y/o 2º) y/o 4º) y/o 5º) y/o RFE] **y** (3º) **Entonces** [Renta neta de 3º categoría]

La estructura condicional (si entonces) será verdadera cuando el antecedente sea verdadero y para ello, en el caso analizado, se requiere que la conjunción (y) sea

verdadera. En consecuencia, a la renta neta presunta derivada de un incremento patrimonial no justificado, le será de aplicación la tasa de las rentas empresariales o de la tercera categoría, cuando dicha renta neta presunta se sume a la renta neta de la tercera categoría, que haya declarado o se le haya determinado al contribuyente, y ello sólo ocurrirá cuando las dos proposiciones unidas por la conjunción copulativa (y) sean verdaderas; es decir, el contribuyente deberá tener cuando menos una de las siguientes rentas 1º, 2º, 4º, 5º, RFE y a su vez deberá tener renta de tercera categoría. Si no tiene rentas de ninguna de las categorías señaladas, incluyendo rentas de fuente extranjera o no tiene renta de tercera categoría, o no tiene ambas, entonces, a la renta neta presunta no le será de aplicación la tasa de la tercera categoría.

Del análisis de los procedimientos contenidos en el primer párrafo del artículo 65-A del Código Tributario, antes reseñados, se puede concluir que en ellos se prevén los siguientes 2 casos:

1. El caso de las personas naturales que perciben rentas personales (1º, 2º, 4º, 5º y RFE) a las que se ha de aplicar la tasa progresiva acumulativa; y,
2. El caso de las personas naturales con negocio (1º, 2º, 4º, 5º, RFE y 3º).

Sin embargo, llama la atención que los referidos procedimientos hayan circunscrito su aplicación a casos bastante excepcionales o, por decir lo menos, poco usuales, dejando sin regular una enorme cantidad de casos, sobre todo los casos más comunes y frecuentes. Entre ellos estaría el caso de las personas naturales que sólo tienen rentas de fuente local o el caso de las empresas que sólo tienen renta de fuente peruana, los cuales quedan sin regular, configurándose en cada uno de dichos supuestos auténticas lagunas normativas.

2.1.4. ¿Qué casos quedan sin regulación por el artículo 65-A del Código Tributario?

A pesar de la aparente complejidad y exhaustividad de los procedimientos contenidos en el artículo 65-A del Código Tributario, estos no regulan todos los casos involucrados, ni siquiera la mayoría de ellos, pues existen cuando menos **46 casos** en los que el incremento patrimonial no justificado no podría ser gravado debido a que no les son de aplicación ninguno de los dos procedimientos previstos en el artículo 65-A del Código Tributario y en consecuencia tampoco se les podría asignar una alícuota que permita determinar el tributo a pagar. Veamos:

1. En relación con el primer procedimiento, tenemos el caso de aquellos contribuyentes que sólo tienen renta de una de las categorías comprendidas en este primer procedimiento o de renta de fuente extranjera, los cuales configuran 5 casos

sin regular; toda vez que, el referido procedimiento establece como condición para su aplicación, una conjunción copulativa donde ambos extremos de la conjunción deben producirse concurrentemente. Es decir, para que el referido procedimiento se aplique, el contribuyente debe haber declarado o se le debe haber determinado renta de cuando menos una de dichas categorías y a su vez renta de fuente extranjera. Si el contribuyente sólo tuviese renta de una categoría, la conjunción sería falsa y el procedimiento no le sería aplicable.

2. El caso de los contribuyentes que para el primer procedimiento sólo tengan rentas de dos, tres o cuatro de las siguientes categorías: 1º, 2º, 4º y 5º, en combinaciones de dos, tres y cuatro de ellas, que en total suman 11 casos no regulados, tal como se muestra a continuación:

	1º	2º	4º	5º
1	X	x		
2	x		x	
3	x			x
4		x	x	
5		x		x
6			x	x
7	x	x	x	
8	x	x		x
9	x		x	x
10		x	x	x
11	x	x	x	x

3. El caso de los contribuyentes que para el segundo procedimiento sólo tengan rentas de alguna de las 6 categorías, incluyendo las rentas de tercera categoría, que en total suman 6 casos.

4. El caso de los contribuyentes que para el segundo procedimiento sólo tengan rentas de dos, tres, cuatro y cinco de las siguientes categorías: 1º, 2º, 4º, 5º y RFE, en combinaciones de dos, tres cuatro y cinco de ellas, que en total suman 22 casos no regulados, tal como se muestra a continuación:

	1º	2º	4º	5º	FRE
1	x	x			
2	x		x		
3	x			x	
4	x				x
5		x	x		

6		x		x	
7		x			x
8			x	x	
9			x		x
10				x	x
11	x	x	x		
12	x	x		x	
13	x	x			x
14		x	x	x	
15		x	x		x
16			x	x	x
17	x	x	x	x	
18	x	x	x		x
19	x	x		x	x
20	x	x	x	x	x
21		x	x	x	x
22	x	x	x	x	x

Si el contribuyente sólo tuviese renta de acuerdo con alguna de las 44 combinaciones antes descritas, la conjunción copulativa (y) de ambos procedimientos sería falsa, y en consecuencia no se podría determinar la asignación de alícuota para determinar el impuesto por el incremento patrimonial no justificado.

Adicionalmente existe el caso de los contribuyentes que tengan rentas de todas las categorías, incluyendo rentas de fuente extranjera, sea que los haya declarado o que la Administración Tributaria se los haya determinado mediante fiscalización.

En este supuesto, que es un solo caso, sería de aplicación tanto el primer como el segundo procedimiento, de manera que, al existir dos procedimientos y dos alícuotas distintas por aplicar, sin una regla de prevalencia que permita discriminar entre ellas, no sería posible calcular con certeza el impuesto. En este caso existe un exceso de normas y falta una solución, ya que no se ha dispuesto ningún criterio para determinar la alícuota a aplicar, configurando un caso adicional de laguna.

Asimismo, tenemos el caso de los contribuyentes que no han declarado renta de ninguna de las categorías, incluyendo rentas de fuente extranjera y la Administración no les ha determinado renta de categoría alguna.

Este supuesto, también es un solo caso, al cual no le es de aplicación ni el primero ni el segundo de los dos procedimientos preestablecidos, debido a que

estos, exigen que en cada caso existan cuando menos dos tipos de rentas, y en el caso planteado, el contribuyente no tiene ninguna, sea por ejemplo, porque se desconoce el origen de la renta o porque se dedica exclusivamente a actividades ilícitas, cuyos resultados económicos no son categorizables; de manera que, en este caso también falta una regla aplicable para el supuesto planteado.

Este cuarto caso, es precisamente el que fue dilucidado mediante Acuerdo de Sala Plena N° 01-2013 y cuyo criterio de observancia obligatoria fue recogido por la Resolución que constituye precedente de observancia obligatoria N° 1479-10-2013, publicada en el Diario Oficial El Peruano el 26 de febrero de 2013, objeto de este análisis.

2.2. ¿CÓMO RESOLVIÓ EL CASO EL TRIBUNAL FISCAL?

En su resolución, el Tribunal Fiscal precisa el siguiente problema como el objeto de la discusión:

“Determinar la aplicación del artículo 65°-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 981, en el caso de contribuyentes que no habiendo declarado rentas, se les ha determinado renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado y respecto de los cuales no se ha determinado si perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera y/o si obtienen rentas de tercera categoría”.

A partir de este párrafo, es posible reconstruir el problema en torno a los siguientes elementos:

¿Es aplicable el artículo 65-A del TUO del Código Tributario al caso de aquél contribuyente que:

[1] La Administración Tributaria le determinó renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado,

[2] El contribuyente no declaró renta de ninguna de las categorías, y

[3] La Administración Tributaria no le determinó si percibe rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera y/o si obtiene rentas de tercera categoría?

Recordemos que el artículo 65-A del Código Tributario contiene dos procedimientos para determinar la tasa aplicable al incremento patrimonial no justificado. Según el primer procedimiento, el incremento patrimonial no justificado se adiciona a la renta neta global conformada por la suma de las rentas de primera, segunda, cuarta, quinta y renta de fuente extranjera, siéndole aplicable la tasa de la escala progresiva acumulativa (15%, 21% y 30%). Según el segundo procedimiento, en cambio, el incremento patrimonial no justificado se adiciona a la renta neta de tercera categoría, siéndole aplicable la tasa del 30% establecida para las rentas empresariales.

Sin embargo, ¿cómo se grava a un contribuyente, a quien se determinó una renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado, pero que no se le ha podido determinar qué categoría de renta percibe? En términos del Tribunal Fiscal: una vez determinado un incremento patrimonial no justificado, debe determinarse la manera en la que debe procederse en los casos de personas que no declararon renta alguna, respecto de las cuales tampoco se les ha determinado si han percibido rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría ni rentas netas de fuente extranjera y/o si han obtenido rentas de tercera categoría.

Ante este problema, el Tribunal Fiscal convocó a Sala Plena, que es el órgano encargado de establecer las interpretaciones y criterios generales de la referida institución, donde se evaluó las siguientes alternativas de respuesta:

1) Primera propuesta: La renta neta imponible, constituida por la renta neta presunta derivada del incremento patrimonial no justificado estaba gravada con la tasa del 30%, aplicable a las rentas empresariales, o

2) Segunda propuesta: La renta neta presunta derivada del incremento patrimonial no justificado forma parte de la renta neta global (conformada por la suma de las rentas de primera, segunda, cuarta, quinta y renta de fuente extranjera), por lo que debía ser gravada con las tasas de la escala progresiva acumulativa.

De hecho, hubo una tercera alternativa, que fue finalmente expresada en el voto discrepante formulado por dos Vocales, según el cual,

3) Voto discrepante: Se trata de una situación no prevista en la norma tributaria por lo que corresponde aplicar la regla de cierre, según la cual lo no previsto en la norma tributaria, se tiene por no gravado.

Nos ocuparemos, en primer lugar, de la argumentación sostenida por los Vocales del Tribunal Fiscal en favor, tanto de la primera como de la segunda

propuesta, que en suma conforman el criterio mayoritario y, finalmente, de lo señalado en el voto discrepante.

2.2.1. La decisión de la mayoría de los Vocales del Tribunal Fiscal

Los Vocales del Tribunal Fiscal que en Sala Plena votaron por la primera alternativa de respuesta, asumieron que la renta neta presunta derivada del incremento patrimonial no justificado constituía renta neta imponible de la tercera categoría y en consecuencia debía ser gravada con la tasa aplicable a las rentas empresariales o renta de tercera categoría. Sus argumentos fueron los siguientes:

a. Literalmente, destacaron que los hechos que presenta el caso no han sido previstos por norma tributaria alguna;

b. No obstante, señalan “haciendo una lectura conjunta de los citados artículos 49°, 53° y 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, 60° de su reglamento y 65°-A del Código Tributario, se entiende que el *propósito* de éstas es dispensar un trato distinto según el contribuyente genere o no rentas de tercera categoría, lo cual también es aplicable en el caso de gravarse una renta neta presunta, constituida por el incremento patrimonial no justificado” (énfasis añadido).

c. Ratificando lo anterior, añaden que “no significa que si un contribuyente no ha percibido rentas de cualquiera de las categorías mencionadas el incremento patrimonial determinado no podrá ser gravado como renta neta presunta, sino que el **fin de la norma** es prever un trato distinto según se hayan o no percibido rentas de tercera categoría” (énfasis añadido).

d. Lo antes señalado les permite concluir que: “Por consiguiente, se concluye que en aplicación del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, en el caso de contribuyentes que no declararon renta alguna, y a los que se les ha determinado renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado, y respecto de los cuales, no se ha determinado si perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera y/o si obtienen rentas de tercera categoría, la renta neta imponible está constituida por la referida renta neta presunta.”

Ratifican esta conclusión, mostrando la inconveniencia de la línea argumentativa alternativa, es decir, aquella que postulaba que, a falta de norma que regule el hecho, se entiende como no gravado. Así, precisa la resolución que:

e. “Interpretar lo contrario podría implicar la inaplicabilidad del primer supuesto [...] De manera que dicha norma sólo sería aplicable en un supuesto muy restringido, es decir, en aquellos casos de personas que además de percibir rentas de cualquiera de las categorías mencionadas, perciben también rentas de fuente extranjera. De manera tal que si se detecta un incremento patrimonial no justificado en una persona que genera rentas de quinta categoría (la que constituiría su renta neta global), no podría agregarse a ésta, la renta neta presunta dado que "a su vez" no percibe rentas de fuente extranjera”.

f. Avanzar en esta interpretación alternativa, añaden los Vocales del Tribunal Fiscal, “no sería acorde con el fin de gravar los incrementos patrimoniales no justificados, esto es gravar incrementos patrimoniales cuyo origen no es conocido”.

g. Más aún, agregan que, “dicha interpretación no explicaría la diferencia en el tratamiento tributario que se presentaría entre aquel contribuyente que declaró, por ejemplo, rentas de quinta categoría y rentas de fuente extranjera y a quien se le ha determinado un incremento patrimonial no justificado (el cual sería objeto de gravamen) y otro contribuyente que no ha declarado renta alguna y respecto del cual no se ha determinado si ha generado rentas de alguna categoría y al que también se le ha determinado un incremento patrimonial no justificado. Al respecto, se aprecia que, a nivel de incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios, el segundo contribuyente se encuentra en una situación más grave que el primero y, sin embargo, no podría ser gravado”.

h. Finalmente, todo lo anterior les permitió formular la siguiente propuesta, que a la postre resultó ser la propuesta ganadora: “En aplicación del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, en el caso de contribuyentes que no declararon renta alguna, a los que se les ha determinado renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado, y respecto de los cuales, la Administración no ha determinado si perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera y/o si obtienen rentas de tercera categoría, la renta neta imponible está constituida por la referida renta neta presunta, de conformidad con el procedimiento legal establecido.”

2.2.2. El voto discrepante

Como consta en el Acta de Reunión de Sala Plena, dos vocales del Tribunal Fiscal consideraron que el referido artículo 65-A del Código Tributario no había previsto una solución para el caso en que el contribuyente no declaró renta alguna y tampoco la Administración Tributaria le determinó renta de alguna de las

categorías, configurando en consecuencia, un supuesto de hecho no previsto en la norma.

En efecto, señala el Voto Discrepante que, “ante la falta de verificación de la percepción de renta alguna, no cabe atribuir al incremento patrimonial no justificado la naturaleza de las rentas que conforman la renta neta global o la condición de renta de tercera categoría; ello a diferencia de la regulación que el mismo artículo 65°-A otorga a los deudores que explotan juegos de máquinas tragamonedas, donde queda mencionado expresamente que los ingresos determinados en forma presunta se consideran como renta neta de tercera categoría, sin necesidad de la verificación de la percepción de dichas rentas.”

La falta de regulación de este caso, a entender de estos vocales discrepantes, debe leerse conjuntamente con la norma que prohíbe extender los alcances de las normas tributarias a los casos no previstos en ellas. Así, señalan que “...calificar el incremento patrimonial no justificado como renta neta global cuando el ente fiscal no ha verificado la percepción de alguna de las rentas integrantes de dicha base imponible, implicaría extender los alcances de la presunción legal bajo examen a supuestos de hecho no previstos en ella, siendo que la aplicación del método analógico a normas de carácter sustancial está proscrito por la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario cuando ésta preceptúa que "en vía de interpretación no podrán crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la Ley"; ello en concordancia con la Norma IV del mismo Título Preliminar del Código Tributario, sólo por Ley o Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede señalar, entre otros, la base de cálculo de los tributos como es el caso de la determinación de la base imponible del Impuesto a la Renta (Renta Neta Global).”

Al respecto, cabe recordar que el inciso a) de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario señala lo siguiente:

“NORMA IV: PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10°

[...]"

Con base en estas posiciones, es posible analizar la argumentación desarrollada por el Tribunal Fiscal, y su relación con el problema que nos ocupa: la presencia o no de lagunas normativas en el derecho tributario.

2.3. ANÁLISIS DE LA ARGUMENTACIÓN CONTENIDA EN LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 1479-10-2013

Ambas posiciones, parten del supuesto que la disposición normativa tributaria, que podría contener la norma aplicable al caso en cuestión es el artículo 65-A del Código Tributario, puesto que el tema sometido a Sala Plena tenía por glosa: "Determinar la aplicación del artículo 65-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 135-99-EF [...] en el caso de contribuyentes que no habiendo declarado rentas, se les ha determinando renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado..."; además, ambas posiciones coinciden en que el referido dispositivo no prevé expresamente el supuesto bajo análisis; de manera que, se cumple, y en ello no hay discusión, el primer requisito para poder calificar una situación como laguna normativa; esto es, que el supuesto no esté regulado.

La discrepancia radica en si dicha situación *debería* o no estar regulada, y de serlo, de qué manera debería procederse ante la falta de norma expresa, considerando la existencia del principio de legalidad, reserva de ley, y la prohibición de extender los alcances de las normas tributarias a supuestos no previstos expresamente en ellas, conforme lo señala la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Es en este punto, donde difieren las posiciones confrontadas, dejando entrever cada una de ellas, como veremos, las posiciones teóricas que hemos perfilado en el primer capítulo, es decir, aquella que reduce el sistema jurídico a un sistema de reglas, que deben ser leídas desde su estricta legalidad, y aquella otra que añade el nivel de los principios, permitiendo una lectura más amplia que la estricta literalidad, proyectada hacia finalidades o valores que las justifiquen.

Analicemos el modo como, cada una de estas posiciones, aborda este segundo requisito de las lagunas normativas.

2.3.1. La argumentación de la posición mayoritaria

El fallo en mayoría no admite explícitamente en ninguna parte de su decisión que estemos ante una laguna normativa y, menos aún, despliega procedimientos de integración jurídica, explícitamente calificados como tales, (como lo serían el recurso a la analogía con base en reglas o en principios). No obstante, tampoco se detiene en

constatar que se trata de un caso no regulado y tampoco considera alguna limitación para entender las normas más allá de su literalidad. Es, sin duda, la argumentación más rica de la resolución por la variedad de argumentos y métodos de interpretación empleados.

Ante la ausencia de regulación expresa del hecho analizado, hay dos posibilidades, mutuamente excluyentes. La primera consiste en extender al supuesto no regulado los alcances de alguna norma cercana o semejante, en tanto que regula hechos o situaciones similares a la no regulada. La segunda consiste en asumir que lo no regulado, no debería estarlo y, por ello, en el ámbito tributario, debe considerarse como no gravado.

El fallo en mayoría, como ya fuera dicho, opta claramente por la primera línea argumentativa, y no solo aporta argumentos que justifican ese recorrido, sino que también aporta razones para justificar que la segunda opción no es plausible. Así, ante dos actitudes posibles que están, en principio, en pie de igualdad, la mayoría de los vocales considera que hay mejores argumentos para optar por la primera opción antes que por la segunda. En este caso, su argumentación se orienta a justificar que la mejor lectura de las normas jurídicas aplicables al caso es aquella que exige extender los alcances de dichas normas antes que excluir el caso de los alcances de las normas tributarias.

¿Cómo justifican estos vocales la interpretación del artículo 65-A, del Código Tributario, más allá de su literalidad (que, como hemos visto, no prevé el caso en cuestión)? Básicamente con cuatro métodos de interpretación: el método sistemático (que exige una lectura conjunta de las normas que componen un grupo normativo, la cual podría esclarecer o, incluso, alterar el texto de las normas), el método de reducción al absurdo (que permite descartar ciertas interpretaciones literales por sus consecuencias absurdas, inconvenientes o irrazonables), el método teleológico (que exige una lectura de las normas más allá de su literalidad, apelando a una interpretación desde su finalidad, no entendida como el deseo subjetivo del legislador, sino de un objetivo o valor justificado en el propio sistema normativo) y un argumento de principio (que se correspondería con un método axiológico), según el cual nadie puede alegar a su favor o sacar ventaja de su propia torpeza (que proscribiera la aplicación de determinadas normas por las consecuencias contradictorias o inmorales que se derivarían de ello, al configurar supuestos de abuso del derecho).

Son argumentos sólidos, aun cuando sean heterodoxos considerando la teoría hegemónica en el derecho tributario peruano que no admite que el derecho tributario pueda contener lagunas y, por ello, rechaza cualquier procedimiento de interpretación jurídica que exceda (como lo hace el Tribunal Fiscal en este caso) el tenor literal de la norma aplicable.

Es interesante que el Tribunal Fiscal considere que la norma tributaria cuente con una “finalidad”, y que es posible interpretarla desde dicha finalidad y, sobre todo, que pueda preferirse lo exigido por dicha finalidad a lo que podría estar señalando expresamente en el texto de la norma. Así, ante dos interpretaciones posibles, una basada en la literalidad y otra basada en la finalidad, y que sean excluyentes entre sí, el Tribunal Fiscal considera que debe preferirse (al menos para este caso) la segunda. Claro síntoma de que la práctica de los tribunales en materia tributaria desafía la aparente solidez de la teoría dominante, con raigambre en el positivismo teórico, presentada en el primer capítulo.

Pero la solidez del fallo no se limita a reforzar argumentativamente la posición que intenta sostener (la posibilidad de leer la norma de manera extensiva, más allá de su literalidad), sino que la complementa con las razones por las que no resulta plausible tomar la otra dirección (restringir los alcances de la norma aplicable, haciendo de este caso uno no gravado).

En efecto, en este caso, el Tribunal Fiscal despliega en esta línea interpretativa, principalmente, la reducción al absurdo, así como el argumento a fortiori. Así, si se considera que este sería un caso no gravado, se llegaría al absurdo de que el artículo 65-A del Código Tributario vería tan restringido su ámbito de aplicación que no se justificaría su presencia en el sistema jurídico, ante la inmensidad de casos que dejaría fuera. Además, haría del sistema uno inconsistente pues la razón por la que se grava los supuestos explícitamente considerados no podría invocarse ante casos esencialmente similares, ya que entre ambos (el regulado y el no regulado) no media ningún elemento de tal relevancia que pudiera justificar el trato desigual. Más aún, y he aquí el argumento a fortiori, sostiene el Tribunal Fiscal que, si a aquel contribuyente que ha cumplido con presentar su declaración se le puede determinar su obligación tributaria sobre base presunta, pues así lo dice la norma, con mayor razón se debería poder determinar sobre base presunta a quienes no han cumplido con presentar su declaración, toda vez que tienen un menor nivel de cumplimiento.

En esta línea, entendemos que considera más razonable extender los alcances del artículo 65-A del Código Tributario a supuestos no previstos en su literalidad, pero que guardan una semejanza esencial con los previstos, sin que medie entre ellos algún factor relevante que justifique un trato diferente, pues de esa forma se realizaría mejor la finalidad de dicha norma, antes que restringir sus alcances, excluyendo el supuesto de los casos gravados, pues ello produciría una injustificada discriminación entre supuestos semejantes, afectando algo (la “finalidad de la norma”) que resulta valioso realizar en el Derecho.

En otras palabras, estamos ante un caso *no regulado pero que debería estarlo*, pues así lo exige la finalidad de la norma que regula la afectación tributaria a las

rentas determinadas por incremento patrimonial no justificado. Asumir lo contrario (es decir, que no debería estar gravado), frustraría realizar la justificada finalidad de la norma, afectando, a su vez, el principio de igualdad y el principio del deber de contribuir, ya que se introduciría una inequidad al tratar casos iguales como desiguales.

La argumentación de la posición mayoritaria es singular, por cuanto, como ya se advirtió, en ningún momento reconoce explícitamente estar ante un caso de laguna normativa y que, por ello, debía emplear algún procedimiento de integración jurídica. Posiblemente ello se deba a que, de haberlo reconocido, hubiera seguido el camino asumido por los vocales que firman el voto discrepante que, por lo demás, concuerda con la posición que tradicionalmente ha sostenido el Tribunal Fiscal respecto a las lagunas en el derecho tributario, en concordancia con una monocrorde doctrina mayoritaria. En todo caso, tendría que haber justificado la existencia de lagunas normativas en derecho tributario y su necesidad de subsanación o integración jurídica. Sin embargo, aunque no lo señala expresamente, su argumentación es propia de un procedimiento de integración jurídica, que se emplea para abordar un problema de laguna normativa; es decir, que el fallo en mayoría se entiende mejor si es leído en clave del problema de las lagunas del derecho y de los procedimientos de integración jurídica.

En efecto, ¿qué implica, en este caso, la reducción al absurdo, el argumento teleológico y el argumento conforme al cual, no está permitido alegar ni sacar ventaja de su propia torpeza, al que recurren los Vocales del Tribunal Fiscal? En lo que sigue, atendemos con más detalle a lo que implica el uso de estos argumentos.

2.3.1.1. El argumento de reducción al absurdo

La reducción al absurdo es un procedimiento de comprobación de la verdad de proposiciones, empleado en lógica y en matemática, que consiste en demostrar que la negación de una tesis conduce en alguna de sus sucesivas derivaciones a una contradicción lógica, es decir a un absurdo; de manera que, si la negación de la tesis conduce a un absurdo, la afirmación de la tesis es verdadera, que es lo que inicialmente se quería demostrar.

En ese sentido, la negación de la tesis propuesta implica una falsedad, la cual es acreditada con derivaciones de la referida negación, hecho que por reducción al absurdo comprueba la verdad de la afirmación de la tesis inicialmente propuesta, en aplicación del principio del tercio excluido y la doble negación. Como la negación es falsa, su afirmación deviene en verdadera, en eso precisamente consiste la reducción al absurdo.

No se trata sólo de afirmar la verdad de una tesis propuesta, sino de comprobar su verdad. La reducción al absurdo, comprueba dicha verdad, demostrando la falsedad de su negación. Inversamente, si la negación fuera verdadera la afirmación sería falsa, situación que se puede reconducir al esquema inicialmente planteado, mediante la doble negación.

Al efecto, Chaim Perelman y Lucie Olbrechts-Tyteca señalan: "Igual que, en geometría, el razonamiento por reducción al absurdo comienza por suponer como verdadera una proposición A para mostrar que las consecuencias son contradictorias con aquello a lo que se ha consentido y pasar de ahí a la verdad de no A, así la más característica argumentación cuasi lógica por el ridículo consistirá en admitir momentáneamente una tesis opuesta a la que se quiere defender, en desarrollar sus consecuencias, en mostrar su incompatibilidad con aquello en lo que se cree y en pretender pasar de ahí a la verdad de la tesis que se sostiene."²⁹⁶

En ese sentido, la reducción al absurdo es un procedimiento demostrativo de la verdad de una tesis, que supone el empleo de un exhaustivo y riguroso procedimiento lógico de afirmación, negación, derivación y contradicción lógica; razón por la cual, es un procedimiento empleado en el ámbito del razonamiento lógico y matemático, que para la valía de sus resultados requiere de una auténtica negación, una correcta derivación y una verdadera contradicción, si ello no se cumple, el resultado sería de dudosa veracidad.

Sin embargo, la reducción al absurdo no se limita a ser un mero procedimiento lógico, sino que además es portador de una particular estética que le dota de un enorme poder persuasivo, ya que por un lado es capaz de hacer brillar la verdad con inusitada luz, a partir del error o de la aparente verdad de la negación de la tesis; de manera que, no solo demuestra una verdad lógica, sino que además deslumbra y convence profundamente al auditorio, y por otro lado, pone en ridículo a la tesis contraria, al confrontarla con la verdad manifiesta y evidente por si misma de los axiomas fundamentales que todos aceptamos, de manera que la negación de la tesis, deviene en absolutamente insostenible, procurando con su falsedad la gloria de la afirmación de la tesis propuesta.

Con frecuencia y profusión se usan versiones un tanto más morigeradas, menos ortodoxas de la reducción al absurdo, en áreas y disciplinas distintas a la lógica y la matemática, al punto que casi ya no se las reconoce como tales, una de dichas áreas es precisamente el Derecho.

De manera que, "En sentido amplio, podemos llamar 'reducción al absurdo' a cualquier estrategia argumentativa que, asumiendo, por mor del argumento, cierta

²⁹⁶ Perelman, Chaim y Lucie Olbrechts-Tyteca. Tratado de la argumentación. La nueva retórica. Gredos p. 324.

tesis que se quiere refutar (o su negación, caso de pretender argüir en su favor), llegue a una conclusión obviamente falsa (trátese o no de una contradicción)."²⁹⁷

En el mismo sentido, Joaquín Rodríguez-Toubes Muñiz, señala que "El argumento por reducción al absurdo, tal como se emplea en el razonamiento jurídico, fundamenta una tesis mostrando que su negación u otras alternativas conducen lógicamente a un resultado imposible o de otro modo inaceptable, y en último término a la contradicción de negar lo que a la vez se acepta explícita o implícitamente como premisa."²⁹⁸

De manera que, en el derecho se emplea una versión del procedimiento de reducción al absurdo, menos rigurosa desde el punto de vista lógico, pero mucho más persuasiva en cuanto a su presentación, así como mucho más retórica en cuanto a sus resultados. Sin embargo, a pesar de sus deficiencias lógicas, exhibe como garantía de sus conclusiones un rigor lógico, que, aunque no tiene, lo muestra como suyo, aprovechándose de esa manera del prestigio y autoridad de la lógica, para convencer sobre todo a los menos avisados, pues exhibe con gran aplomo un rigor lógico que no tiene, pero cuya apariencia persuade.

"Se trata de una aplicación peculiar de una conocida forma de demostración lógica y matemática, pues en el ámbito jurídico no sólo se emplea como prueba deductiva, sino también como instrumento retórico o dialéctico para defender la tesis considerada más idónea o razonable."²⁹⁹

El argumento de reducción al absurdo usado en el derecho no equivale al procedimiento de demostración de la verdad de una proposición o de una tesis, tal como es usado en lógica o en matemáticas, sino que es algo diferente. En el derecho, el argumento de reducción al absurdo, es un recurso argumentativo, persuasivo y retórico que tiene por propósito sostener y defender un punto de vista contrario respecto de otro que se muestra como inconveniente o absurdo, simulando para ello una auténtica contradicción lógica, que no siempre existe, revistiéndose a dicho efecto, con una aparente forma lógica que lo muestre como correcto e incuestionable, puesto que, en el ejercicio práctico de la profesión, importa tanto sostener un punto de vista, convencer al juzgador y rebatir al oponente, como tener auténtica veracidad lógica.

²⁹⁷ Xavier de Donato. Absurdo, reducción al. En: Compendio de lógica argumentación y retórica. Edición de Luis Vega Reñón y Paula Olmos Gómez. Madrid, Editorial Trotta 2013, p. 23.

²⁹⁸ Rodríguez-Toubes Muñiz, Joaquín. "La reducción al absurdo como argumento jurídico. En: Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho N° 35, Madrid, Marcial Pons 2012, p. 92.

²⁹⁹ Rodríguez-Toubes Muñiz, Joaquín. "La reducción al absurdo como argumento jurídico. En: Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho N° 35, Madrid, Marcial Pons 2012, p. 92.

El argumento apagógico (o *ab absurdo*, o *reductio ad absurdum*, o “hipótesis del legislador razonable”) es el argumento por el cual se debe excluir aquella interpretación de un enunciado normativo que dé lugar a una norma “absurda”.³⁰⁰

“El fundamento del carácter persuasivo de este argumento interpretativo reside en la difundida creencia de que el derecho no contenga normas absurdas: ya porque se tiene por hipótesis la “razonabilidad del legislador” (de allí el nombre de “hipótesis del legislador razonable” que se da a este argumento), ya porque se considera que la norma “absurda” no pueda ser válida.”³⁰¹

“Muy usualmente es empleado para reforzar una tesis interpretativa: el enunciado A debe ser interpretado como a(i), según interpretación teleológica, porque la otra posibilidad a saber, la de interpretarlo como a(ii), daría lugar a un “absurdo”.”³⁰²

En ese sentido, cuando se la utiliza en refuerzo de una tesis interpretativa, se parte de la existencia de una norma aplicable a efecto de sostener una determinada interpretación de la misma; sin embargo, en la resolución del Tribunal Fiscal bajo análisis, se ha usado el argumento de reducción al absurdo, también en el caso de una laguna normativa, es decir cuando no existe norma, pero esta vez para justificar la creación de una norma *ex novo* que resuelva o integre el caso, en ese sentido se ha sostenido que sería absurdo que el legislador hubiese estatuido que los incrementos patrimoniales no justificados constituyeran renta presunta gravada y no hubiera previsto un procedimiento para establecer la tasa aplicable para calcular el impuesto a pagar, de manera que sosteniendo el absurdo de una conclusión, justifica la creación de la norma *ex novo* que colma la laguna e integra y completa el sistema normativo.

En consecuencia, si bien es cierto que el Tribunal Fiscal apela al argumento de reducción al absurdo, señalando que “Interpretar lo contrario podría implicar la inaplicabilidad del primer supuesto ...”, ello no se hace para poner de manifiesto las inconsistencias estrictamente lógicas que pudieran haber en el razonamiento empleado, sino para poner de manifiesto la inconveniencia de la solución legislativa; es decir, no se evalúa la consistencia lógica, sino la bondad de la solución: ¿qué sentido tiene (es absurdo) calificar determinado resultado económico como renta neta imponible, si luego no se va a poder aplicar el impuesto por falta de tasa?

De manera que, más precisamente, el Tribunal emplea un argumento consecuencialista, en el sentido que, si la consecuencia es inconveniente, léase absurda, entonces esa no es la solución, toda vez que “La reducción al absurdo se

³⁰⁰ Tarello, Giovanni. La interpretación de la ley. Lima, Palestra Editores 2013, p. 331.

³⁰¹ Tarello, Giovanni. La interpretación de la ley. Lima, Palestra Editores 2013, p. 331.

³⁰² Tarello, Giovanni. La interpretación de la ley. Lima, Palestra Editores 2013, p. 332.

fija en las implicaciones lógicas de una hipótesis, mientras que la argumentación consecuencialista atiende a los efectos que probablemente causaría su puesta en práctica. Además, los argumentos consecuencialistas pueden orientarse a evitar resultados simplemente indeseables o inconvenientes; mientras que la reducción al absurdo más bien trata de denunciar la incongruencia.”³⁰³

Sin embargo, “No por decir que las consecuencias indeseables son ‘absurdas’ estamos ante una reducción al absurdo. La clave de la reducción al absurdo no está en identificar un consenso sobre lo que es absolutamente rechazable, ni en alentar sobre un riesgo probable, sino en identificar un inconveniente lógico en el argumento rival. La reducción al absurdo tiene lugar cuando la consecuencia inaceptable se sigue lógica o sistemáticamente de la hipótesis cuestionada, y no cuando se sigue causalmente.”³⁰⁴

En consecuencia, podríamos concluir con Rodríguez-Toubes Muñoz que, “La esencia de la reducción al absurdo es poner de manifiesto una implicación lógica que resulta problemática, y no tanto el resultado que debería evitarse y que hace problemática la implicación. El argumento es sistemático y no sustantivo. En cambio, los argumentos consecuencialistas son sustantivos, pues el interés se sitúa en describir un mal y la probabilidad de que suceda. No obstante, cuando se rechaza una hipótesis porque tiene consecuencias indeseables o inconvenientes (y no falsas o ilógicas), es fácil que confluyan y se confundan la reducción al absurdo y la argumentación consecuencialista.”³⁰⁵

2.3.1.2. El argumento teleológico

El argumento teleológico, utilizado en la argumentación jurídica y más precisamente en la interpretación de las normas jurídicas, es un argumento consecuencialista; en el sentido que, proporciona razones para actuar o no actuar de determinada manera, en función de las consecuencias que se producirían si se actuara o no de la manera evaluada.³⁰⁶

Las consecuencias favorables o desfavorables que fundamentan la decisión a la que apoya el argumento teleológico, están en función de la realización o transgresión del fin, valor, principio u objetivo pertinente, que subyace a la norma del caso.

³⁰³ Rodríguez-Toubes Muñoz, Joaquín. “La reducción al absurdo como argumento jurídico. En: *Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho* N° 35, Madrid, Marcial Pons 2012, p. 93.

³⁰⁴ Rodríguez-Toubes Muñoz, Joaquín. “La reducción al absurdo como argumento jurídico. En: *Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho* N° 35, Madrid, Marcial Pons 2012, p. 113.

³⁰⁵ Rodríguez-Toubes Muñoz, Joaquín. “La reducción al absurdo como argumento jurídico. En: *Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho* N° 35, Madrid, Marcial Pons 2012, p. 112.

³⁰⁶ MacCormick, Neil. *Argumentación e Interpretación en el derecho*. En: *Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho*, N° 33. Madrid, 2010, p. 66.

En ese sentido, Neil MacCormick señala que “Los argumentos interpretativos teleológicos se refieren al fin o propósito que se imputa a un fragmento de legislación sobre la presunción de que ha sido promulgado por una legislatura racional en un determinado contexto histórico. Ya sea que se exprese en términos negativos, como el «perjuicio» o el estado indeseable de cosas que la legislatura estaba (o presuntamente estaba) tratando de remediar, o en términos positivos, como un presunto buen estado de las cosas que se imputa como fin y objeto del acto de legislar.”³⁰⁷

Asimismo, cabe señalar que, “los términos espíritu, intención, finalidad, propósito, objetivo, deseo, dirección [...] comparten el mismo campo semántico del vocablo griego *telos*, y que se emplean con frecuencia en el medio jurisdiccional para señalar el argumento teleológico”³⁰⁸

Ahora bien, la argumentación teleológica, en un primer momento “apunta a entender la razón de ser de la norma; su finalidad económica, social o moral y, en general, los principios que la inspiran.”³⁰⁹

En un segundo momento, se interpreta la disposición normativa en función de la realización o evitación de las consecuencias, conforme cuál sea el fin perseguido por la regulación, sin que la literalidad de la disposición sea un límite infranqueable para la determinación del sentido de esta.

Toda vez que, “mediante el argumento teleológico, se supera con frecuencia la interpretación literal de la ley, que conduciría a convertir en realidad aquel aforismo latino de *summum ius, suma iniuria*, el derecho, aplicado al pie de la letra resulta ser suma injuria.”³¹⁰

Al efecto, David Martínez Zorrilla señala que, “Este tipo de argumento es uno de los que más claramente dan lugar a una interpretación correctora: usualmente, se recurre al argumento teleológico para interpretar una disposición en términos distintos a los que resultan de una estricta interpretación literal, aduciendo que

³⁰⁷ MacCormick, Neil. Argumentación e Interpretación en el derecho. En: Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho, N° 33. Madrid, 2010, p. 74.

³⁰⁸ Dehesa Dávila, Gerardo. Introducción a la retórica y la argumentación. Elementos de retórica y argumentación para perfeccionar y optimizar el ejercicio de la función jurisdiccional. México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007, p. 512.

³⁰⁹ Zusman Timan, Shoschana. La interpretación de la ley teoría y métodos. Lima Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2018, pp. 161-162.

³¹⁰ Dehesa Dávila, Gerardo. Introducción a la retórica y la argumentación. Elementos de retórica y argumentación para perfeccionar y optimizar el ejercicio de la función jurisdiccional. México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007, p. 512-113.

dicha interpretación correctora de ajusta mejor al «espíritu» de la ley. Esta interpretación correctora puede ser restrictiva o extensiva, según los casos.”³¹¹

En consecuencia, el argumento teleológico, en buena cuenta responde a la exigencia de la racionalidad práctica, conforme a la cual, “la acción humana está guiada por valores a alcanzar y principios a observar.”³¹²

De manera que, en la interpretación jurídica no se trata de asignar o determinar sentido a las disposiciones normativas sobre la base de la mera literalidad del texto, por más clara que esta sea o aparente ser, sino que se realiza en función a la finalidad o propósito que con ella el sistema en su conjunto pretende conseguir.

De manera que, “El argumento teleológico (o «hipótesis del legislador provisto de fines») es aquel por el cual a un enunciado normativo debe atribuirse ese significado que corresponde al fin propio de la ley de la que el enunciado es documento.”³¹³

Toda vez que, “El legislador, al momento de crear la norma lo hace para conseguir un objetivo determinado, lo que conduciría a la concepción de la ley como un medio para alcanzar un fin determinado [...] En esta situación el sentido de la norma o de la ley no estaría encerrada en sí misma, sino en relación con el objetivo más general que se persigue en la regulación de una determinada materia o institución jurídica.”³¹⁴

De lo antes señalado, se desprende que, “debemos tratar a la legislación como una empresa teleológica donde el telos u objetivo es independiente de los términos del texto promulgado y por ello suministra una guía de su interpretación. Interpretar de esa forma ayuda a que se realice el propósito; y no hacerlo así frustra ese propósito.”³¹⁵

Sin embargo, se podría suponer que, si la literalidad de la norma estuviera alineada con su finalidad, entonces podría ser suficiente el método literal a efecto de determinar el sentido y alcance de la norma. Al efecto, se ha sostenido reiteradamente que, si el texto es suficientemente claro, no es necesario hacer uso de

³¹¹ Martínez Zorrilla, David. Metodología jurídica y argumentación. Madrid, Marcial Pons, 2010, 72.

³¹² MacCormick, Neil. Argumentación e Interpretación en el derecho. En: Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho, N° 33. Madrid, 2010, p. 76.

³¹³ Tarello, Giovanni. La interpretación de la ley. Lima, Palestra Editores, 2013, p. 332.

³¹⁴ Dehesa Dávila, Gerardo. Introducción a la retórica y la argumentación. Elementos de retórica y argumentación para perfeccionar y optimizar el ejercicio de la función jurisdiccional. México, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2007, p. 512.

³¹⁵ MacCormick, Neil. Argumentación e Interpretación en el derecho. En: Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho, N° 33. Madrid, 2010, p. 74.

ningún otro método de interpretación. De manera que, el método literal sería suficiente.

No obstante, la claridad del texto, por si misma, no es garantía de que su sentido y alcance literal esté alineado con los fines, propósitos y valores que se pretende conseguir; de manera que, la interpretación no se puede agotar o no puede concluir con la interpretación literal, por más clara que ésta parezca ser, es necesario además hacer uso de los argumentos sistemáticos, como consecuencia de la exigencia de racionalidad (coherencia) y además de los argumentos teleológicos, como consecuencia de la exigencia de la razón práctica, por cuanto la acción humana está guiada por valores a alcanzar y principios a observar.³¹⁶

Por esta razón, en la interpretación de las normas jurídicas no se puede prescindir de los fines y valores de la legislación; toda vez que, si la acción humana está guiada por fines y valores, la interpretación de la legislación que es obra humana, con la que se pretende conseguir determinados fines, no puede prescindir de ella, a efecto de determinar el verdadero sentido y alcance de las normas.

En consecuencia, sólo después de realizar una interpretación teleológica, se podrá estar en condiciones de saber si el texto se alinea o no con la finalidad de la norma, no al revés. En consecuencia, el método literal por si solo no es suficiente; de manera que, “sería incorrecto decir que la categoría de argumentos deontológicos/teleológicos sólo entra en juego cuando las otras dos categorías [lingüísticas y sistemáticas] no llegan a un resultado inequívoco.”³¹⁷

Ahora bien, el argumento teleológico es concurrente con el argumento analógico y con el argumento apagógico o de reducción al absurdo; en el sentido que, todos ellos no se ven limitados por la literalidad del texto, sino que por el contrario lo trascienden a efecto de determinar el verdadero sentido y alcance de la norma; razón por la cual, se denominan argumentos sustantivos o también argumentos correctores.

Al efecto Giovanni Tarello señala, “el argumento teleológico funciona como opuesto al argumento *a contrario* y como concurrente con el argumento analógico. Inversamente al argumento *a contrario*, y al igual que el analógico, sirve para motivar la extensión de significado, esto es, para interpretar el enunciado normativo como expresivo de una norma que incluye en el propio dispositivo la situación nueva y no prevista; a diferencia del analógico, que se basa en la semejanza del supuesto de hecho, el argumento teleológico se basa en la oportunidad de disciplinar del mismo

³¹⁶ McCormick, Neil. Argumentación e Interpretación en el derecho. En: Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho, N° 33. Madrid, 2010, p. 76.

³¹⁷ McCormick, Neil. Argumentación e Interpretación en el derecho. En: Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho, N° 33. Madrid, 2010, p. 76.

modo a los supuestos de hecho aun si son diversos: podría decirse que el argumento analógico se basa en una analogía estructural y el teleológico en una analogía funcional.”³¹⁸

Ahora bien, cabe traer a colación el ejemplo que da Neil MacCormick, sobre el uso del argumento teleológico “si una ley sobre impuestos contiene una sección de sanciones para quienes no declaren sus ingresos, podemos imputar a la legislatura el propósito de establecer un esquema imparcial y racional de desincentivos a los no declarantes. De este modo debemos interpretar la disposición punitiva en la ley como si generara equidad y racionalidad, incluso a expensas de la lectura literal de los términos de la ley en su significado ordinario. No leer la ley de esta forma – aunque fuera en su «significado ordinario» – frustraría el presunto objetivo de sus disposiciones punitivas.”³¹⁹

2.3.1.3. El argumento de la prohibición de sacar ventaja de la propia torpeza

Las normas obligatorias exigen la realización o el cumplimiento de comportamientos necesarios, valiosos y queridos por el ordenamiento jurídico. Contrariamente, las normas prohibitivas proscriben conductas dañinas, perjudiciales o disvaliosas. Por su parte, las normas sancionatorias imponen cargas, castigos o aflicciones a los infractores, tanto en el caso del incumplimiento de obligaciones, como en el de transgresión de prohibiciones. De esta manera, las sanciones operan como refuerzos negativos, ya sea para incentivar el cumplimiento de las obligaciones, o para desincentivar la trasgresión de prohibiciones.

Sin embargo, en ciertas circunstancias puede ocurrir que, a pesar de lo odiosa que sea la carga, el castigo o la aflicción en que consta la sanción, los sujetos infractores lejos de rehuir la sanción la provoquen. Ello debido a que los referidos incumplimientos y transgresiones conllevan efectos secundarios, ulteriores o colaterales que, no siendo queridos por el ordenamiento jurídico, pudieran ser buscados y aprovechados subrepticamente por los transgresores.

En esas circunstancias el ordenamiento jurídico impide a los incumplidores y transgresores alegar a su favor o sacar ventaja de esos efectos secundarios o ulteriores que se derivan de su incumplimiento o de su actuar ilícito, por cuanto beneficiarse de una ilegalidad implica una deshonestidad, y más precisamente una inmoralidad. Es por ello que se dictan reglas expresas que los proscriben, pero en defecto de estas reglas expresas, opera la máxima o principio jurídico, conforme al cual, nadie puede invocar a su favor, o sacar ventaja de su propia torpeza, que en su versión latina reza: *nemo auditur propriam turpitudinem allegans*.

³¹⁸ Tarello, Giovanni. La interpretación de la ley. Lima, Palestra Editores, 2013, p. 333.

³¹⁹ MacCormick, Neil. Argumentación e Interpretación en el derecho. En: Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho, N° 33. Madrid, 2010, p. 74.

En relación con el significado de la máxima bajo análisis, Manuel Rebollo Puig señala que: “Turpitud(-inis) significa “ignominia, deshonor, infamia, vileza, vergüenza” y, en una segunda acepción, se traduce como “fealdad, deformidad”. Turpis(-e) es “vergonzoso, infame, indecente” y también “feo, repulsivo, repugnante”. Me atrevo a imaginar que esas segundas acepciones provienen de un moralismo que, viendo muy feo hacer cosas indecentes, llegó a identificar *turpitud* con fealdad. A lo que hoy llamamos normalmente torpe se llamaba en latín *tardus* y *stolidus*, y a la torpeza *inertia*. En el Diccionario de la Real Academia aparece todavía turpitud como sinónimo anticuado de torpeza y turpe como torpe. Pero torpe no tiene sólo el significado usual de “desmañado, falta de habilidad o destreza” o de “rudo, tardo en comprender”. Aparecen estas otras acepciones que nos ponen en el buen camino para entender la regla: torpe es “deshonesto, impúdico, lascivo”; y algo más ampliamente “ignominioso, indecoroso, infame”. Torpeza es la “calidad de torpe” y, por tanto, con las mismas acepciones variadas de torpe, incluida la que lo relaciona con lo inmoral, que es lo que aquí interesa.”³²⁰

En el mismo sentido se precisa que “la regla *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* –también formulada como *nemo auditur propriam turpitudinem suam allegans* o *propria turpitudinem allegans non auditur* o simplemente *nemo auditur* para los familiarizados con ella– tiene que ver con la inmoralidad en general. Si acaso, se puede reconocer muchas veces la tendencia a conectarla más concretamente con lo deshonesto, lo impúdico y lascivo, pero sin excluir otras formas de inmoralidad.”³²¹

De manera que, si torpe o torpeza implica una inmoralidad en general derivada de una discutible aplicación e interpretación de las normas; entonces, la moral opera como un criterio de corrección implícito de las consecuencias jurídicas de las normas positivas, tanto de sus consecuencias directas, como de sus consecuencias indirectas o ulteriores, ya sean queridas o no queridas por los sujetos.

Al efecto, el Tribunal Constitucional peruano ha señalado en el Expediente N° 00394-2013-PA/TC que, “... en el Derecho existe el principio “*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*”, según el cual, nadie puede alegar en su favor su propia torpeza o culpa, y por tanto, si la parte demandada no interpuso el recurso previsto legalmente [recurso de casación, y en su lugar interpuso apelación], la sentencia de la Cuarta Sala Civil de Lima [sentencia impugnada] queda consentida y adquiere la calidad de cosa juzgada al haber vencido el plazo para interponer el recurso de casación.”

³²⁰ Rebollo Puig, Manuel. Enriquecimiento injusto y *nemo auditur* en el Derecho administrativo. En: Revista QDL, Barcelona, octubre 2006, p. 22.

³²¹ Rebollo Puig, Manuel. Enriquecimiento injusto y *nemo auditur* en el Derecho administrativo. En: Revista QDL, Barcelona, octubre 2006, p. 22.

Por su parte, Genaro Carrió advierte un paralelo muy ilustrativo entre la máxima jurídica en análisis, “nadie puede alegar en su favor su propia torpeza”, con la denominada “ley de la ventaja” que se aplica en el fútbol.

Al efecto, el referido autor argentino señala, “los *referees* del mundo entero aplican hoy sin vacilar, aunque con distinto énfasis, una regla que puede ser enunciada así: no debe sancionarse una infracción (un *hand*, un *foul*, un *off side*, una jugada peligrosa) cuando como consecuencia de ello resultaría beneficiado el bando infractor y perjudicado el bando víctima de la infracción. Se la conoce familiarmente con el nombre de “ley de la ventaja”.³²²

En el mismo sentido, agrega, “así, por ejemplo, conforme a la ley de la ventaja, “el árbitro debe abstenerse de castigar el *foul*, por manifiesto que haya sido, porque si lo castigara cortaría el avance del equipo A y beneficiaría de ese modo a B, el bando infractor.”³²³

“La “ley de la ventaja” es, sin duda alguna, una de las reglas del fútbol. Hoy forma parte del reglamento del juego tal como ha sido aprobado por la autoridad competente. Era una regla de juego aun antes de su incorporación formal a ese reglamento en cuanto los árbitros la aplicaban de manera regular, en un contexto normativo de crítica y justificación reflexivas, que permitía afirmar que era aplicada y seguida como una regla del juego y no como un simple hábito o como una censurable corruptela.”³²⁴

Seguidamente, Genaro Carrió, describe las siguientes características del principio “nadie debe obtener provecho de su propio fraude”³²⁵:

(i) Son pautas de segundo grado, por cuanto se refieren a cómo deben ser aplicadas otras reglas que establecen obligaciones o prohibiciones (reglas de primer grado).

(ii) Se dirigen a quienes se encuentran en situación de justificar en concreto decisiones, reclamos, defensas, etc., con base en las reglas de primer grado. [...] se dirigen primordialmente a los jueces y sólo secundariamente a los súbditos, de

³²² Carrió, Genaro. Notas sobre derecho y lenguaje. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1986, p. 200.

³²³ Carrió, Genaro. Notas sobre derecho y lenguaje. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1986, p. 200.

³²⁴ Carrió, Genaro. Notas sobre derecho y lenguaje. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1986, p. 201.

³²⁵ Carrió, Genaro. Notas sobre derecho y lenguaje. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1986, p. 205.

manera que, éstos últimos tienen el deber de abstenerse de reclamar los beneficios que deriven de sus transgresiones.

(iii) Proporcionan una guía acerca de cómo y cuándo han de usarse las reglas sobre las que versan; qué alcance darles; cómo combinarlas; cuándo otorgar precedencia a algunas de ellas, etc. Además, y en ciertas circunstancias, indican cómo colmar las lagunas que dejan ciertos grupos de reglas de primer grado o, con otras palabras, cómo justificar, dentro del proceso de decisión, nuevas reglas específicas para dar solución *-lato sensu-* a casos no contemplados por aquéllas.

(iv) Exhiben un cierto grado de neutralidad tópica, o de relativa indiferencia de contenido, en el sentido de que transponen los límites de distintos campos de regulación jurídica.

En relación con las aplicaciones concretas del principio “nadie puede alegar o sacar ventaja de su propia torpeza”, podemos mencionar las siguientes, que trae a colación Luis Diez Picazo³²⁶:

No puede alegar fraude de acreedores, la persona que lo ha cometido.

No puede valerse, ni aprovecharse de un engaño la misma persona que lo ha producido. Por esto no puede obtener la "*restitutio in integrum*" el menor que falsamente se hizo pasar como mayor de edad.

No puede pedir la repetición del pago o ejercitar la "*condictio*" el que es culpable de la causa inmoral o ilícita.

Asimismo, podemos señalar el caso *Riggs vs Palmer* que en su oportunidad popularizó Ronald Dworkin, donde, en palabras de Genaro Carrió, “el tribunal destacó que, si se interpretaban literalmente las normas relativas a los efectos de los testamentos y las reglas generales del derecho sucesorio, de suerte que en ningún caso pudiera restringirse su alcance, no cabría otra solución que entregar el legado al homicida. Ninguna de esas normas obstaba en forma explícita a la pretensión de éste. Sin embargo, el tribunal la rechazó.”³²⁷

En el mismo sentido, cabe mencionar a la RTF 1479-10-2013, objeto de análisis en este capítulo, referida al gravamen aplicable al incremento patrimonial no justificado, donde la tasa del impuesto con que se grava el referido incremento patrimonial no justificado, se determina en función de las categorías de renta que el contribuyente haya percibido; de manera que, si el contribuyente no hubiese

³²⁶ Diez-Picazo Ponce de León, Luis. La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Barcelona, 1963, Bosch, casa editorial, p. 30-40.

³²⁷ Carrió, Genaro. Notas sobre derecho y lenguaje. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1986, p. 203-204.

declarado renta alguna y la Administración Tributaria no le hubiese determinado renta de ninguna de las categorías, no se le podría determinar la tasa a aplicar al incremento patrimonial no justificado y en consecuencia tampoco se le podría liquidar el tributo a pagar, pero como ello implicaría que el omiso a la declaración saque ventaja de su incumplimiento, la Sala Plena del Tribunal Fiscal resolvió aplicarle una de las tasas disponibles.

Finalmente, podemos concluir con Luis Diez Picazo que, “en todos los casos estudiados o, por lo menos, en los más genuinos, la idea fundamental consiste en impedir un resultado, conforme al estricto Derecho Civil, pero contrario a la equidad y a la buena fe.”³²⁸

Doctrina de los actos propios

El principio “nadie debe obtener provecho de su propio fraude” en comentario, tiene un gran parecido con el principio, máxima o doctrina de los actos propios (inadmisibilidad de “*venire contra factum proprium*”). Al efecto Luis Diez Picazo señala que, “un parentesco muy estrecho con la idea de la inadmisibilidad de venir contra los propios actos tiene la regla que más tarde se formulara diciendo que nadie puede invocar o alegar su propia falta o su propia torpeza (“*allegans propriam turpitudinem non auditur*”), esta regla impide que una persona trate de obtener un resultado favorable para ella con fundamento en un acto o en una situación irregular, cuando de esta irregularidad o de esta ilegalidad es culpable el mismo que trata de obtener el beneficio.”³²⁹

De manera que, “en su sentido originario la máxima “*contra factum proprium quis venire non potest*”, parece representar una limitación a la facultad de impugnar un negocio ineficaz, de tal manera que, con arreglo a este sentido, la regla que nos ocupa podía formularse así: una persona no puede impugnar un negocio jurídico irregular, cuando ha ejecutado voluntariamente dicho negocio o de cualquier otra manera ha prestado, con sus actos su aquiescencia a dicho negocio.”³³⁰

No es que no se pueda impugnar o contradecir un acto propio, sino que “la regla, en rigor, es la contraria: es atacable todo acto o negocio jurídico que adolece de irregularidad, salvo que por alguna razón especial el ordenamiento jurídico limite esta posibilidad de ataque.”³³¹

³²⁸ Diez-Picazo Ponce de León, Luis. La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Barcelona, 1963, Bosch, casa editorial, p. 42.

³²⁹ Diez-Picazo Ponce de León, Luis. La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Barcelona, 1963, Bosch, casa editorial, p. 39.

³³⁰ Diez-Picazo Ponce de León, Luis. La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Barcelona, 1963, Bosch, casa editorial, p. 170.

³³¹ Diez-Picazo Ponce de León, Luis. La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Barcelona, 1963, Bosch, casa editorial, p. 130.

Al respecto, "hay, dentro del ordenamiento jurídico, una serie de hipótesis en las cuales una actuación contraria a la conducta anterior del sujeto se encuentra no sólo permitida, sino aun protegida jurídicamente."³³²

Como ejemplo de lo antes mencionado, podemos señalar los siguientes casos, "puede el donante revocar la donación (arts. 644 y sigs.), el testador revocar el testamento (art. 737), el socio dar por terminada a su voluntad la sociedad civil (art. 1705), el comodante reclamar la cosa prestada (art. 1749), el mandante revocar el mandato y el mandatario renunciar a él (arts. 1733 y 1736)."³³³

De manera que, "las hipótesis típicas de *venire contra factum*" son precisamente casos en que, la facultad de hacer valer en juicio la ineficacia de un negocio jurídico, ha quedado coartada por haber prestado el sujeto aquiescencia al negocio con sus actos. El padre no puede alegar la irregularidad de la emancipación de la hija y, consiguientemente, la ineficacia de su testamento porque permitió que viviera como emancipada. El comunero, que unilateralmente concedió un derecho de paso sobre el fundo común, no puede oponerse al ejercicio de la servidumbre, ni pretender la ineficacia de su declaración de voluntad, no obstante ser ésta irregular, por requerir para su perfección el consentimiento de todos los condueños."³³⁴

En consecuencia, "... la conclusión de que la regla, que normalmente se expresa diciendo que "nadie puede venir contra sus propios actos", ha de interpretarse en el sentido de que toda pretensión, formulada dentro de una situación litigiosa, por una persona que anteriormente ha realizado una conducta incompatible con esta pretensión, debe ser desestimada."³³⁵

Mientras que en los casos en los que es de aplicación la doctrina de los actos propios, el sujeto trata de privar de eficacia a unos actos o situaciones anteriores, a los que previamente con su conducta dio visos de validez, pretendiendo que nuevos actos, contradictorios con aquellos, valgan. En los casos en los que es de aplicación el principio que nadie puede alegar o sacar ventaja de su propia torpeza, el sujeto no trata de privar de validez a los actos anteriores, sino que por el contrario, sobre la base de tales actos, aun cuando sean ilegales (omisiones o transgresiones), trata de obtener una ventaja.

³³² Diez-Picazo Ponce de León, Luis. La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Barcelona, 1963, Bosch, casa editorial, p. 129.

³³³ Diez-Picazo Ponce de León, Luis. La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Barcelona, 1963, Bosch, casa editorial, p. 130.

³³⁴ Diez-Picazo Ponce de León, Luis. La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Barcelona, 1963, Bosch, casa editorial, p. 170-171.

³³⁵ Diez-Picazo Ponce de León, Luis. La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Barcelona, 1963, Bosch, casa editorial, p. 192.

De manera que el mecanismo o forma de operar es distinto en ambos casos, en los actos propios se impide que se prive de eficacia o se anulen los efectos de los actos anteriores, a pesar de que efectivamente padezcan de algún vicio. En la prohibición de la alegación de la propia torpeza, se impide que el sujeto se aproveche de los efectos de los actos ilícitos anteriores; sin embargo, en ambos casos la razón subyacente es la misma, la inmoralidad que se derivaría de la incoherencia, en un caso, al contradecir los actos propios y en el otro, al sacar ventaja de la ilicitud.

En el primer caso (actos propios) "...la razón decisiva no es la contradicción [lógica] en sí misma considerada, sino el pensamiento de que, mediante esta contradicción, se va a obtener un resultado objetivamente inicuo",³³⁶ "...de esta manera salimos del terreno de lo puramente lógico y nos situamos en un punto en que lo decisivo es la valoración ética de la conducta;"³³⁷ y en el segundo caso, (sacar ventaja de su propia torpeza), en la inmoralidad que se derivaría de sacar ventaja de la ilicitud.

Al efecto, podemos concluir con Luis Diez Picazo que, "la diferencia entre la imposibilidad de alegar la propia torpeza y la imposibilidad de venir contra los propios actos es aún más profunda. La inadmisibilidad de "venire contra factum" tiene su fundamento, según hemos visto, en las exigencias de la buena fe y de la regularidad del tráfico, que impiden los cambios radicales de actitud y que imponen que, cuando alguien con sus actos ha suscitado la confianza de que un derecho subjetivo no será ejercitado o lo será en un determinado sentido, la confianza suscitada es de necesario mantenimiento. En cambio, cuando se decreta que no sea oído el que alega su propia torpeza, no se trata de proteger la buena fe, ni la seguridad del tráfico jurídico frente a cambios radicales de actitud, sino que, en realidad, se aplica una sanción a un acto irregular. En un caso nos hallamos frente a una norma con una finalidad eminentemente protectora, mientras que en el otro la norma es esencialmente sancionadora."³³⁸

2.3.2. *La argumentación del voto discrepante*

La riqueza argumentativa de la posición mayoritaria del Tribunal Fiscal contrasta con la simpleza de la argumentación contenida en el voto discrepante, que, no por ello, puede decirse que sea irrazonable. En efecto, los Vocales que suscriben el voto discrepante pueden también haber advertido la complejidad del caso, que hubiera exigido desplegar una gran capacidad argumentativa como la de la posición

³³⁶ Diez-Picazo Ponce de León, Luis. La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Barcelona, 1963, Bosch, casa editorial, p. 27.

³³⁷ Diez-Picazo Ponce de León, Luis. La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Barcelona, 1963, Bosch, casa editorial, p. 229.

³³⁸ Diez-Picazo Ponce de León, Luis. La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Barcelona, 1963, Bosch, casa editorial, p. 203-204.

mayoritaria, pero, en su lugar, evitan problemas invocando pocos argumentos, pero sólidos, aun cuando acentados en una rancia teoría.

La posición del voto discrepante en minoría, tras constatar y coincidir con la mayoría en que se trata de un caso no regulado, al no estar previsto en el artículo 65-A del Código Tributario o en alguna otra norma, detiene su avance invocando dos normas del Título Preliminar del propio Código Tributario, que les proveen de dos importantes argumentos: que solo está gravado lo que expresamente señala la ley (principio de legalidad), y que no es posible extender el alcance de tales normas legales a los casos no comprendidos expresamente en ellas.

No son argumentos menores, podría decirse, incluso, que no invocan reglas, sino que, por tratarse de normas situadas en el Título Preliminar del Código Tributaria, tienen un alcance mayor, como lo tienen los principios. Se trataría, ciertamente, de principios formales, pero igualmente importantes, en tanto que están relacionados con las certeza y la seguridad jurídica.

En este caso, los vocales que suscriben el voto discrepante en minoría, tras constatar que se encuentran ante una situación no regulada, no consideran necesario analizar si el caso *debería* estar regulado; pues sujetándose a la teoría tributaria dominante, conforme a la cual en dicha área del derecho está proscrita la posibilidad de extender los alcances de las normas tributarias a situaciones no previstas en ellas, concluyen que en el caso sometido a Sala Plena, no se puede determinar el impuesto a pagar por falta de tasa, siendo innecesaria cualquier otra evaluación. En su pensamiento pareciera estar que, o el caso está regulado, y entonces se aplica la regla respectiva, o no lo está y, por lo tanto, se trata de una situación no gravada. No hay lugar para reconocer algunas situaciones excepcionales que no estando reguladas, se pudiera considerar que deberían estarlo, habilitándose con ello el despliegue de métodos de integración jurídica para dotar al caso de una regla que resuelva tal situación.

2.3.3. Observación crítica

Teniendo ambas posiciones razones y argumentos que las validan, ¿cuál de ellas puede decirse, correcta? En ambos casos, las líneas argumentativas están definidas, aunque podría decirse que es más completa la decisión de la mayoría pues, además de sustentar la posición que asume, ofrece, aunque de una manera limitada, argumentos para rechazar la interpretación contraria. Es algo que no se encuentra en el voto discrepante. No obstante, si de algo adolecen ambas posiciones es que no confrontan de manera sostenida los argumentos de la posición contraria, para rebatirlos, justificando así la solidez o preferencia de la posición propia.

Así, hubiera sido interesante que, además de justificar que el propósito o la finalidad de la norma debía verse realizada (y que, de aplicarse únicamente una interpretación literal de la norma, se vería más bien frustrada), hubiera aportado argumentos en relación con la prohibición de extender los efectos de las normas más allá de lo que dispone su literalidad. ¿Cómo evita el Tribunal Fiscal dicha restricción? ¿no estaría afectando con su decisión los principios de legalidad y reserva de ley? Si considera que no se trata de un principio absoluto ¿con qué otras consideraciones habría que ponderarlo para determinar si es posible ir más allá o no de la literalidad de la norma? ¿cómo obtiene el propósito o la finalidad de la norma aplicable? ¿en qué argumentos basa la determinación de dicha finalidad o propósito? ¿es un procedimiento objetivo, que es posible justificar, o es tan solo una invocación, que puede estar afectada de subjetividad? El “hallazgo” de tal finalidad parece apoyarla en “una lectura conjunta” de diversas normas de la Ley del Impuesto a la Renta, de su reglamento y del Código Tributario, sin embargo, no explicita cómo de aquella lectura conjunta se desprende, de forma objetiva, el propósito o la finalidad de la norma en cuestión; tan solo señala que ello “se entiende”.

El voto discrepante, por su parte, podría haber advertido que la legalidad actúa en el derecho tributario como un principio y, por ello, puede y debe ser puesto en relación con otras exigencias, igualmente válidas, que podrían determinar una contracción válida de aquél, como resultado de una ponderación. Tras dicha ponderación podría o no haberse impuesto las razones formales defendidas por los vocales que suscriben el voto discrepante, pero debieron incluir dicho procedimiento en su motivación, para que pueda decirse que estamos ante una posición correctamente sustentada. De manera que, una argumentación como la esbozada en el voto discrepante, da la impresión de utilizar los principios como si fueran reglas (que operan a la manera de todo-o-nada) y no como auténticos principios sujetos a ponderación.

En suma, mientras que la posición mayoritaria considera argumentos que podríamos calificar de sustantivos, pues apela a las finalidades (que podrían asociarse con los valores materiales del sistema), la posición del voto discrepante en minoría toma en cuenta argumentos formales, y agota en ellos su razonamiento. Ambas posiciones, ciertamente, coinciden en reconocer el caso como uno no regulado. La diferencia está en el siguiente paso: ¿debería estar regulado y, por ello, le serían extensibles los alcances de la norma que regula casos similares, o no? La primera alternativa (asumida por la mayoría) nos sitúa plenamente en el escenario de las lagunas normativas; la segunda, las niega. Es interesante comprobar que, en este caso, la primera alternativa terminó imponiéndose por el número de votos antes que por el peso de las razones invocadas.

2.4. ¿QUÉ DEMUESTRA EL CASO?

Con este caso hemos pretendido demostrar que hay lagunas normativas en el derecho tributario peruano, como lo da a entender la posición mayoritaria del Tribunal Fiscal, variando así su jurisprudencia y desafiando la teoría tributaria dominante, nada menos que con una resolución que constituye precedente vinculante de observancia obligatoria para la Administración Tributaria, publicada en el Diario oficial El Peruano.

A continuación, reconstruiremos el caso, bajo las categorías conceptuales que la Teoría General del Derecho denomina de “lagunas normativas”, que es un tipo particular de laguna jurídica, para completar la demostración de que efectivamente estamos en presencia de una laguna normativa en el derecho tributario material peruano y de su solución que implica la creación de una regla particular *ex novo*, a cargo del órgano resolutor.

2.4.1. ¿Estamos ante una laguna normativa?

Recordemos para ello las categorías presentadas en el primer capítulo referidas al marco teórico de nuestra investigación. Siguiendo el planteamiento de Alchourrón y Bulygin, un sistema normativo está constituido por normas, las normas son la correlación de casos con soluciones, y los casos están elaborados con base en determinadas propiedades consideradas relevantes por el legislador e incorporadas en los supuestos de hecho de las normas positivas.

En esta línea, para que un sistema normativo sea completo y, por ello, racional, se requiere que todas las posibles combinaciones de las referidas propiedades (los casos que resulten de las referidas combinaciones) tengan una solución o consecuencia jurídica prevista en el sistema.

De este modo, los casos relevantes que carecen de solución jurídica califican como laguna normativa. Así, pues, son lagunas normativas aquellas situaciones en las que falta o no existe en el ordenamiento jurídico, respuesta, solución, consecuencia jurídica o mandato prescriptivo, para un supuesto de hecho o caso relevante del sistema.

Ahora bien, los casos relevantes son aquellos casos que, conforme a la tesis de relevancia, resultan de la combinación de las propiedades relevantes contenidas en las normas positivas que forman parte del sistema. Un problema sería determinar cuándo alguna propiedad puede considerarse relevante, pues suele considerarse que un caso constituye una laguna normativa no solo cuando carece de solución por alguna norma, sino que, además, cuando se considera que *debería* tenerla. ¿Qué determina el contenido del término “*debería*”?

Al respecto, cabe atender a la reformulación que de las lagunas normativas plantea Ruiz Manero, para quien “un cierto caso (genérico) constituye una laguna normativa de un cierto sistema jurídico si y sólo si 1) ese sistema jurídico no contiene una regla que correlacione el caso con una solución normativa, y 2) el balance entre los principios de ese sistema jurídico *prima facie* aplicables al caso exige una regla que correlacione el caso con una solución normativa que califique la conducta de que se trate como obligatoria o prohibida”.³³⁹

Nótese que, para determinar cuándo una situación debería estar regulada por el Derecho (y que, al no estarlo, determinaría que estemos ante una laguna normativa), Ruiz Manero recurre a la idea de los *principios*, ofreciendo una imagen más compleja y sofisticada del sistema jurídico que la de Alchourrón y Bulygin, a la que califica de “[estar] lastrada en su formulación original, por una visión de la dimensión regulativa del derecho [...] que ve esta dimensión como integrada exclusivamente por reglas”.³⁴⁰

Ruiz Manero basa su planteamiento en la visión de sistema jurídico trabajada conjuntamente con Manuel Atienza, que no reduce la idea del derecho a su dimensión regulativa únicamente con reglas, sino que la presenta como una estructura de dos niveles: el nivel de las reglas y el nivel de los principios, siendo estos últimos los que dotan de sentido y que justifican a las reglas.³⁴¹

De este modo, concluye señalando: “así pues, el caso, en relación con el cual no hay regla aplicable, solo constituye una laguna si, primero, resulta relevante desde el punto de vista de los principios que aparecen como *prima facie* aplicables al mismo y, segundo, si [/] el balance entre esos principios exige una regla que estipule una solución normativa para el mismo. Si no hay principios *prima facie* aplicables al caso de acuerdo con los cuales el caso sea relevante o si, aun habiendo tales principios, su balance no exige una regla que lo correlacione con una solución normativa, el caso, sencillamente, no es un caso de laguna.”³⁴²

En consecuencia, de todo lo antes señalado se desprenden las siguientes conclusiones:

³³⁹ Ruiz Manero, Juan. Sistema jurídico: laguna y antinomias. En: González Lagier, Daniel. Conceptos básicos del derecho. Marcial Pons, Madrid, 2015, p. 51. Véase también Ruiz Manero, Juan. Algunas concepciones del derecho y sus lagunas. En: Lagunas en el derecho. Madrid, Marcial Pons 2005, p. 123.

³⁴⁰ Ruiz Manero, Juan. Sistema jurídico: lagunas y antinomias. En: González Lagier, Daniel. Conceptos básicos del derecho. Madrid, Marcial Pons 2015, p. 48.

³⁴¹ Ruiz Manero, Juan. Sistema jurídico: lagunas y antinomias. En: González Lagier, Daniel. Conceptos básicos del derecho. Madrid, Marcial Pons 2015, p. 48.

³⁴² Ruiz Manero, Juan. Sistema jurídico: lagunas y antinomias. En: González Lagier, Daniel. Conceptos básicos del derecho. Marcial Pons, Madrid, 2015, pp. 49-50.

- Solo existen lagunas para casos relevantes conforme a la tesis de relevancia, de manera que no es la subjetividad del juzgador la que determina la existencia de laguna, sino que estas se ponen de manifiesto con la combinación exhaustiva de las propiedades relevantes conforme a la tesis de relevancia, su correlación con las reglas existentes y su desajuste con los principios que los sustentan.

- No toda ausencia de norma califica como laguna. Es el balance de razones o principios el que determina que cierta situación carente de regulación califique como laguna y en consecuencia sea merecedora de respuesta legal.

- Las lagunas son falta de regla obligatoria, no así de principio.

Con base en estas categorías es posible analizar si en el caso resuelto mediante la RTF 1479-10-2013, estamos o no ante una laguna normativa en el derecho tributario peruano. Para ello, será necesario justificar la verificación de los siguientes requisitos:

1) ¿Estamos ante situaciones no reguladas por alguna norma del derecho tributario peruano?, y

2) ¿Son situaciones que deberían estar reguladas según lo que exigen los principios jurídicos?

Sin embargo, debería añadirse un tercer requisito, particularmente aplicable al derecho tributario, cual sería:

3) ¿Hay alguna prohibición para extender los alcances de una norma a la situación no regulada? De haberla ¿la referida regla es derrotable? ¿con base en qué razones?

El primer punto ha quedado suficientemente acreditado con la explicación de los acápites precedentes, en la que se ha demostrado, que existen cuando menos 46 casos no regulados por el artículo 65-A del Código Tributario, entre ellos el caso resuelto por la RTF analizada en este capítulo. Además, es un punto que no es cuestionado por ninguna de las posiciones asumidas entre los vocales del Tribunal Fiscal.

En cuanto al segundo punto, cabe recordar que el sentido de la legislación tributaria es gravar expresiones de capacidad contributiva de manera razonable y proporcional, y la renta es una clara manifestación de capacidad contributiva, inclusive en el caso que se determine incremento patrimonial no justificado. Asimismo, la obligación tributaria es la expresión del principio de solidaridad y del

deber de contribuir al sostenimiento justo y equitativo del gasto público. De manera que carecería por completo de sentido que se grave a quien declara rentas y no a quienes, percibiendo rentas, no las declaren, como es el caso analizado del incremento patrimonial no justificado.

Por ello, el incremento patrimonial no justificado es materia imponible del Impuesto a la Renta. Más aún, conforme a lo establecido en los artículos 52 y 92 de la Ley del Impuesto a la Renta, dicho incremento patrimonial constituye renta neta. La imposibilidad para calcular el impuesto, no es porque se trate de un concepto no gravado o porque no haya base de cálculo o materia imponible, o porque la que haya no revele la existencia de capacidad contributiva, sino porque falta únicamente la tasa o alícuota; esto es, el cuantificador aritmético que permita calcular matemáticamente el monto a pagar, por no estar regulado el procedimiento para determinarlo. Esto es, precisamente, lo que debería haber hecho el artículo 65-A del Código Tributario, y no lo hizo.

¿Se trata, por lo tanto, de una situación que no está regulada pero que debería estarlo? Si estamos ante una renta gravada, y el sentido del derecho tributario es gravar la capacidad contributiva expresada en la percepción de rentas, sí debería estar regulado el procedimiento para determinar la tasa a aplicar. Además, dicho supuesto debería estar regulado, porque es inconsistente, condicionar a la presentación de declaración jurada, la determinación de la tasa a aplicar en caso de incremento patrimonial no justificado, por cuanto, la base imponible ha sido establecida sobre base presunta, precisamente por falta de presentación de declaración jurada.

Asimismo, podría decirse que el caso inicialmente considerado no regulado, lo está, pero de forma incompleta. Ello pues la norma tributaria reconoce dicho incremento como renta neta, pero no precisa el procedimiento para determinar la tasa respectiva.

¿Se justifica, entonces, que quienes obtuvieron rentas y las declararon estén en una peor situación que quienes, habiéndolas también obtenido, no las declararon? No gravar estas últimas rentas (y solo porque no se haya determinado el procedimiento respectivo para determinar la tasa) ya no solo afectaría el principio de solidaridad, anteriormente referido, sino que afectaría, además, otros principios, por ejemplo, el principio de igualdad y el principio de que nadie puede alegar a su favor o sacar ventaja de su propia torpeza o ilegalidad; de manera que, beneficiarlo en esas circunstancias, supondría un claro caso de abuso del Derecho.

Ahora bien, y esto nos lleva al tercer elemento a ser analizado, la tasa o alícuota del impuesto, es un elemento cuya creación o modificación también está reservado a la ley, conforme lo señala la Norma IV del Título Preliminar del Código

Tributario. De este modo, al no haber norma que establezca la tasa o no haber norma que permita determinarla, no podría calcularse el impuesto, y tampoco podría aplicarse las tasas contenidas en el artículo 65-A del Código Tributario, pero para otros supuestos, pues, conforme lo señala la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, el método analógico estaría proscrito en derecho tributario. Por ello, no se podrían extender los alcances del artículo 65-A, a supuestos no previstos en ella.

Este es el otro frente de exigencias que converge en este caso. Por un lado, tenemos principios de tipo material, como el deber de contribuir y el de solidaridad, que obligan a quienes tienen capacidad contributiva a solventar el sostenimiento del gasto público, o el que proscribire beneficiarse de sus propios actos ilegales o de su propia torpeza; y por el otro, están estos últimos principios de tipo formal: el de legalidad, reserva de ley y el de proscripción de la analogía en la norma tributaria. ¿cuál de estos principios debe preferirse, y por qué?

Tratándose de principios confrontados con ocasión de un caso concreto, corresponde ponderarlos, y determinar cuál de ellos tiene un peso específico superior en relación con lo que se discute en el caso, y cuál de ellos, por el contrario, debería restringirse. Nótese que estamos ante exigencias igualmente importantes para el sistema normativo, que no funcionan, como las reglas, del modo todo-o-nada (se aplican o no se aplican); los principios son todos ellos valiosos y necesarios en el sistema jurídico, por lo que, en la ponderación, al ceder circunstancialmente algunos ante la exigencia de otros principios, no hace que aquellos se invaliden, sino que cobran plenamente sus alcances una vez que el caso haya sido resuelto.

Lo anterior determina que, contrariamente a lo que parecen asumir los Vocales que suscriben el voto discrepante (y, con ellos, gran parte de la doctrina tributaria nacional y extranjera), las restricciones formales que invocan no son absolutas, pudiendo ceder ante exigencias sustantivas que en el caso concreto pudieran tener un mayor peso.

Si de algo adoleció la resolución, fue que no confrontó las exigencias desarrolladas por cada una de las posiciones asumidas en el Tribunal Fiscal. Las exigencias que motivaban las razones de la mayoría no se confrontaron con las esgrimidas por la minoría. Avanzando en paralelo, era obvio que se impondría la que obtuviera un mayor número de votos y no la que tuviera los mejores argumentos. Esto último sólo podría haberse determinado mediante una adecuada ponderación entre todas las razones en juego. Su ausencia, nuevamente, revela la necesidad de contar con una mejor teoría del derecho en el ámbito tributario, que ofrezca herramientas para abordar de un modo adecuado y solvente una situación como la presentada.

Concluyendo este punto, por las consideraciones expuestas, es posible afirmar que, se trata de una situación no regulada, que debería estarlo, y que la restricción para extenderle los alcances de otras reglas cede en este caso a las exigencias de solidaridad en el sostenimiento del gasto público y a que nadie obtenga un beneficio de su propia ilicitud o incumplimiento.

Finalmente, es interesante advertir cómo la práctica desafía a la teoría poniendo en evidencia situaciones que, de no tener una cobertura teórica, obligan al despliegue de recursos argumentativos novedosos con el fin de realizar aquello que es exigido por los principios jurídicos, desafiando así a la teoría dominante y exigiéndole un cambio en ésta. Es precisamente lo que puso en evidencia el célebre debate entre Herbert L.A. Hart y Ronald Dworkin, a partir del razonamiento contenido en la decisión del caso Riggs versus Palmer. Por lo que, debido a la similitud entre el referido caso americano y el caso de la RTF N° 1479-10-2013, analizado en el presente capítulo, y su relevancia para lo que intentamos demostrar con nuestra investigación, presentamos a continuación un resumen del caso Riggs versus Palmer que popularizara Ronald Dworkin, poniendo énfasis en la fundamentación de su decisión, así como en la similitud existente en la forma de resolver ambos casos.

2.4.2. El Caso “Riggs vs Palmer”

A continuación, analizaremos el caso emblemático que popularizó Ronald Dworkin, denominado “Riggs versus Palmer”; dado que, en nuestra opinión el referido caso tiene una semejanza notable con el caso de la RTF N° 1479-10-2013, analizado en este capítulo.

2.4.2.1. El principio por el cual “nadie puede tomar ventaja de su propia torpeza”

Riggs versus Palmer es uno de los principales casos que Ronald Dworkin utilizó como ejemplo en el debate contra Herbert L.A. Hart, a efecto de sostener que el Derecho no es un sistema cerrado de reglas, sino un sistema de reglas y principios, criticando en ese sentido el punto de vista de Herbert L.A. Hart en cuanto que la teoría de este último autor era incapaz de “dar cuenta de la presencia en el Derecho de pautas distintas de las reglas -esto es, de principios-, lo que privaría también a la construcción de Hart de la posibilidad de comprender aspectos esenciales del razonamiento judicial en los llamados casos difíciles.”³⁴³

El referido caso fue analizado por Ronald Dworkin en un memorable artículo publicado en el número 35 de la Revista Chicago Law Review, correspondiente a los

³⁴³ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Las piezas del derecho. Teoría de los enunciados jurídicos. Barcelona, Ariel S.A. 2007, p. 23.

años 1967-1968, con el título “El modelo de las reglas”. Posteriormente, el referido artículo fue incorporado como Capítulo 2 de su libro “Los derechos en serio”, publicado por primera vez el año de 1978.^{344,345}

Como se sabe, Ronald Dworkin afirmaba que los casos difíciles se resuelven mediante la aplicación de principios, que tienen valor jurídico; de manera que, la solución en dichos casos, no estaría librada a la discrecionalidad del juzgador, ni serían resueltos en base a consideraciones extrajurídicas o preferencias personales de los juzgadores, sino en base a material de indudable contenido jurídico: los principios. Cuestionando de esa manera, la tesis de la discrecionalidad, la tesis de las fuentes sociales y la tesis de la separación conceptual entre derecho y moral, sostenida por Herbert L.A. Hart.

Posteriormente, Ronald Dworkin volvió a tratar el tema en otro de sus libros: “El imperio de la justicia”, donde complementó el análisis del referido caso, al cual denominó “El caso Elmer”³⁴⁶.

A partir de entonces, el caso Riggs versus Palmer se ha hecho muy famoso en el mundo académico, siendo analizado y comentado por un gran número de autores que se dedican a la Teoría General del Derecho.

Ronald Dworkin describió el caso, en los siguientes términos:

“Elmer asesinó a su abuelo (lo envenenó), en Nueva York en 1882. Sabía que el testamento de su abuelo le dejaba la mayor parte de su fortuna, pero sospechaba que el anciano, que acababa de volver a casarse, cambiaría el testamento y no le dejaría nada. El crimen de Elmer fue descubierto; Elmer fue condenado y sentenciado a un término de años en prisión. ¿Tenía derecho a la herencia que el último testamento de su abuelo le proporcionaba? Los herederos universales bajo el testamento, aquellos con derecho a la herencia si Elmer moría antes que su abuelo, eran las hijas del abuelo. Sus nombres no fueron registrados de modo que las llamaré Goneril y Regan. Ellas iniciaron una demanda al albacea del testamento pidiendo que la propiedad pasara entonces al poder de ellas en lugar de

³⁴⁴ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Las piezas del derecho. Teoría de los enunciados jurídicos. Barcelona, Ariel S.A. 2007, p. 23.

³⁴⁵ Ver Revista Telemática de Filosofía del Derecho, N° 11. 2007-2008, p. 363.

³⁴⁶ Dworkin, Ronald. El imperio de la justicia. De la teoría general del derecho, de las decisiones e interpretaciones de los jueces y de la integridad política y legal como clave de la teoría y práctica. Barcelona, Editorial Gedisa S.A. 2012, p. 25.

Elmer. Afirmaban que como Elmer había matado al testador, el padre de ellas, la ley no le otorgaba nada a Elmer.”³⁴⁷

Al efecto, los hechos del caso estaban referidos a que, en 1880, en el Estado de Nueva York, el Señor Francis Palmer, de estado civil viudo, propietario de una granja y otros bienes de considerable valor, elaboró su testamento, mediante el cual declaró principal heredero a su nieto Elmer Palmer de 14 años de edad, hijo de su hijo ya fallecido y asignó pequeños legados a sus dos hijas y a su nuera, la viuda de su hijo, la madre de Elmer.

Posteriormente, en 1882, Francis Palmer contrajo matrimonio con la Señora Bresse, con quien previamente celebró un contrato prenupcial pactando que a la muerte del señor Palmer, si éste falleciese primero que su esposa, la viuda no tendría derecho a los bienes de su marido y en lugar de la dote de viudedad tendría el respaldo vitalicio de los rendimientos de la granja.

Para entonces, Francis Palmer había comentado la posibilidad de revocar las provisiones de su testamento instituidas en favor de su nieto Elmer Palmer, quien vivía bajo su cuidado al igual que la madre de éste.

Elmer, enterado de las intenciones de su abuelo de modificar su testamento, en 1882, cuando tan solo tenía 16 años de edad, envenenó a su abuelo causándole la muerte. Hecho por el cual fue condenado por homicidio en segundo grado y recluido en un reformatorio estatal.

Sin embargo, en la vía civil, quedaba latente una pregunta ¿Elmer Palmer, continuaba teniendo derecho a la herencia de su abuelo conforme al testamento que éste elaboró dos años antes de su muerte y a pesar de ser el asesino de su abuelo?

Las dos hijas del señor Francis Palmer, las señoras Philo Riggs y su hermana cuyo apellido de casada era Preston³⁴⁸ y a quienes Dworkin ficticiamente denomina “Goneril” y “Regan”, interpusieron demanda en la vía civil contra su sobrino Elmer E. Palmer, beneficiario del testamento, y contra el albacea del mismo, solicitando la nulidad del testamento y que en consecuencia se las declare herederas de los bienes de su fallecido padre, Francis Palmer.

³⁴⁷ Dworkin, Ronald. El imperio de la justicia. De la teoría general del derecho, de las decisiones e interpretaciones de los jueces y de la integridad política y legal como clave de la teoría y práctica. Barcelona, Editorial Gedisa S.A. 2012, p. 25.

³⁴⁸ Las referidas hermanas, hijas de Francis Palmer, no llevan el apellido de su padre, sino el de sus maridos, Riggs y Preston; de la misma manera, la madre de Elmer, Susan, lleva el apellido de su difunto marido.

“El estatuto de testamentos de Nueva York, al igual que la mayoría de estatutos en vigor en aquella época, no contenía nada explícito sobre si una persona instituida en el testamento podía heredar según sus términos si ésta había asesinado al testador.”³⁴⁹

Por lo tanto, estando a que el referido testamento había sido emitido cumpliendo con las exigencias formales exigidas por el Estatuto de Testamentos de Nueva York, entre ellas, el estado mental del testador, la cantidad de testigos, el tipo de testigos, las firmas requeridas, etc., el referido testamento era válido y no existiendo regla alguna respecto a la circunstancia en que el heredero fuera el asesino del causante, lo que correspondía era la simple ejecución del testamento.

En ese sentido, la sentencia de primera instancia, en aplicación estricta de la ley y conforme a una interpretación literal de la misma, declaró infundada la demanda interpuesta por las hijas de la víctima; de manera que, el fallo fue favorable para el homicida y adverso para las demandantes.

Razón por la cual, el 21 de junio de 1889, las referidas demandantes interpusieron recurso de apelación ante la Corte de Apelaciones de Nueva York, solicitando sea dejada sin efecto la sentencia de primera instancia y se declare la ineficacia del testamento que favorecía a su sobrino Elmer Palmer, debido a que el referido beneficiario, siendo nieto del testador también era su asesino, hecho que convertía en intolerable la referida sucesión testamentaria.

El recurso de apelación fue resuelto el 8 de octubre de 1889, con cinco votos a favor del dictamen elaborado por el juez Earl, y con dos votos a favor del Voto Discrepante elaborado por el juez Gray. Finalmente, la sentencia por mayoría, en su parte resolutive, dispuso lo siguiente:

“El fallo de la Sección General de Apelación que se dictó bajo el informe del árbitro, debe ser, por tanto, revocado y dictado como sigue: Que a Elmer E. Palmer y al albacea se les prohíbe usar cualquier herencia real o personal dejada por el testador en beneficio de Elmer; que los legados en el testamento son declarados ineficaces para transferirle la propiedad; que por razón al crimen que cometió sobre su abuelo está privado de cualquier interés sobre la herencia dejada por aquél; que las demandantes son las verdaderas propietarias de los bienes y del patrimonio personal dejado por el testador, sujeto al cuidado de la madre de Elmer y la viuda del testador, bajo acuerdo prenupcial; y que se condena a Elmer en costas en todas las instancias.”³⁵⁰ (subrayado agregado por nosotros)

³⁴⁹ Dworkin, Ronald. El imperio de la justicia. De la teoría general del derecho, de las decisiones e interpretaciones de los jueces y de la integridad política y legal como clave de la teoría y práctica. Barcelona, Editorial Gedisa S.A. 2012, p. 25.

³⁵⁰ Ver: Revista Telemática de Filosofía del derecho. N° 11, 2007-2008, p. 370.

De manera que, en segunda instancia el fallo fue favorable para las demandantes, Señoras Riggs y Preston, hijas del fallecido, a quienes se declaró verdaderas propietarias de los bienes de su padre Francis Palmer, a la vez que se privó de eficacia a los legados contenidos en el testamento en favor del nieto asesino, Elmer Palmer, por haber causado la muerte del testador, hecho que le impedía heredar los bienes de su abuelo, en aplicación del principio, "A nadie se le debe permitir beneficiarse de su propio fraude o tomar ventaja de su propio error, fundar cualquier demanda sobre su propia iniquidad o adquirir propiedad sobre la base de su propio crimen", a pesar de que el Estatuto de Testamentos de Nueva York no contemplada ninguna causal de indignidad.

2.4.2.2. El voto discrepante del juez Gray

Según el Voto Discrepante, fueron las demandantes quienes alegaron la aplicación del principio, "nadie puede sacar ventaja de su propio crimen". Al efecto, en el referido Voto Discrepante se señala: "Elas afirman que permitir al demandado tomar la propiedad testamentada sería permitirle tomar ventaja de su propia injusticia."

En ese mismo sentido, párrafos más adelante, en el referido Voto se reitera: "El argumento de las apelantes se resume a esto: Que como el legatario ha sido culpable de un crimen por cuya comisión se ha puesto en una posición de recibir más pronto los beneficios de la disposición testamentaria, debe perder sus derechos a la propiedad y ser privado de su patrimonio."

De manera que, para las demandantes, el derecho aplicable no se limitaba a la Ley de Testamentaría, sino que también comprendía a los principios, como aquel según el cual, "nadie puede sacar ventaja de su propio crimen."

Al efecto, las demandantes trajeron a colación la existencia en la legislación de otros países, de reglas de indignidad, que constituirían la versión positiva del referido principio, conforme a las cuales, entre otros casos, el asesinato y el intento de asesinato del causante por parte de sus herederos, calificaban como supuestos de indignidad, que impedían que los referidos herederos indignos heredaran a sus causantes.

Sin embargo, en opinión del juez Gray, el derecho aplicable en el Estado de Nueva York, se reducía al Estatuto de Testamentos, señalando al efecto que, "Estamos vinculados por rígidas reglas de derecho, las cuales han sido establecidas por el legislador, y es dentro de estos límites donde está confinada la determinación de esta cuestión."

Agregando al respecto, “reconozco que las reglas de derecho que anulan las disposiciones testamentarias hechas en beneficio de aquellos que se han convertido en indignos de ellas pueden estar basadas en principios de equidad y de justicia natural. [...] Pero estos principios solo sugieren razones suficientes para la promulgación de nuevas leyes que prevean y resuelvan tales casos.”

De manera que, para el juez Gray, los principios no tienen valor normativo, sino a lo sumo, son razones dirigidas a los legisladores, para que éstos sobre la base de ellas, puedan emitir nuevas leyes que regulen los supuestos relevantes.

Asimismo, con respecto a la invocación de la legislación comparada efectuada por las demandantes, el juez discrepante señaló, “El argumento de las apelantes no se ve favorecido por la referencia a aquellas normas del derecho de tradición romanística (Civil Law) o por normas de otros gobiernos, por las cuales el heredero o legatario está excluido del beneficio dentro del testamento si ha sido condenado por dar muerte, o intentar dar muerte, al testador. En ausencia de tal legislación aquí, los tribunales no están facultados para instituir dicho sistema de justicia correctiva.”

De manera que, sólo si los principios se hubiesen positivizado por obra del legislador en concretas normas legales del Estado, entonces formarían parte del derecho aplicable; en defecto de la mencionada positivización; es decir, al no haber sido recogidos en norma positiva alguna, los principios no tendrían valor normativo.

Al efecto el referido juez agrega, “No puedo encontrar [en el derecho positivo] ningún apoyo para el argumento de que la sucesión del demandado a la propiedad debe evitarse debido a su acto criminal, cuando las leyes están en silencio.”

Por el contrario, “Las leyes de este Estado han dispuesto varias formas en las cuales un testamento puede ser revisado o revocado, pero la misma disposición que define los modos de modificación y revocación implica una prohibición de alteración o revocación de cualquier otra forma diferente. Las palabras de esta sección de la ley son: «Ningún testamento por escrito, excepto en los casos aquí mencionados, ni siquiera en parte alguna, podrá ser revocado o alterado de otra forma».”

Finalmente, en contra del argumento central de las demandantes consistente en que “nadie puede sacar ventaja de su propio crimen”, el juez discrepante sostiene: “Permitir que prevalezca su argumento implicaría el desvío por parte del tribunal del patrimonio del testador a las manos de personas que, posiblemente, por lo que sabemos, el testador podría no haber elegido o deseado como sus destinatarios. Prácticamente se le ha pedido al tribunal hacer otro testamento en nombre del testador. Las leyes no garantizan esta acción judicial, y la mera presunción no sería lo suficientemente fuerte como para sostenerla.”

2.4.2.3. Fundamentos de la sentencia

Conforme al Estatuto de Testamentos de Nueva York, para que proceda la herencia en favor de los instituidos herederos, sólo se exigían dos condiciones: 1) Que existiera un testamento válido, emitido cumpliendo con las formalidades exigidas por la ley, y 2) Que el testador hubiese fallecido.

En ese sentido, con relación al segundo requisito, el Estatuto de Testamentos de Nueva York, sólo exigía para que se hiciesen efectivas las cláusulas testamentarias, que el causante hubiese fallecido, sin hacer ninguna referencia ni distingo a la forma y condiciones en que se hubiere producido la muerte. De manera que, el segundo requisito se vería satisfecho con solo comprobarse el fallecimiento del testador, sin importar, conforme a la regla lógica del refuerzo del antecedente, si esta se produjo, por ejemplo, por causas naturales, por muerte accidental, por caso fortuito, por suicidio, por homicidio, por parricidio, etc., o si se produjo en verano o en invierno, de día o de noche, en fin.

De manera que, conforme a una interpretación literal, procedería confirmar el fallo de primera instancia. Al efecto, la sentencia entre sus considerandos señaló: “Los demandados dicen que el testador está muerto, que su testamento fue hecho en la forma debida y se ha comprobado su legalidad y que, en consecuencia, debe tener efecto de acuerdo con la aplicación literal del derecho.”

Asimismo, la sentencia agrega: “El propósito de estas leyes [el Estatuto de Testamentos] fue permitir a los testadores disponer de su herencia como recompensa al momento de su muerte y llevar a efecto sus últimos deseos jurídicamente expresados. Tal propósito debe ser tenido en cuenta. Fue la intención del legislador que los instituidos en un testamento obtuvieran la propiedad a ellos otorgada...”

Por lo demás, el referido Estatuto de Testamentos de Nueva York, tampoco contenía cláusula alguna referida a supuestos de indignidad de los herederos, tal como si lo establecía, por ejemplo, el artículo 727 del Código Civil Francés; por el contrario, entonces en Estados Unidos existían cuando menos dos precedentes judiciales, conforme a los cuales, actos que calificarían como supuestos de indignidad, no eran óbice para que los herederos hiciesen efectiva la sucesión a su favor, a pesar de ser “indignos”; tal como ocurrió, por ejemplo, en el caso Owens Vs Owens, donde la esposa, a pesar de haber sido condenada como cómplice del asesinato de su esposo, fue considerada legitimada a recibir la dote de los bienes del marido fallecido.

De manera que, conforme al referido parecer reseñado, sólo correspondería confirmar la sentencia de primera instancia, declarando válido el testamento, conforme al cual Elmer Palmer debería ser reconocido el heredero mayoritario de los bienes de su abuelo Francis Palmer, tal como lo señalaba el testamento.

Por lo demás, un parecer como el antes reseñado, probablemente correspondería con la decisión que en su oportunidad tomó el testador Francis Palmer, la cual probablemente estuvo motivada por el deseo de “transmitir la propiedad de la granja por vía masculina, preservando el apellido de la familia: esto lo sabemos porque prefirió a su nieto, hijo de su hijo varón, frente a sus dos propias hijas. No sabemos -desde luego- si el abuelo de Palmer hubiera querido transmitirle a él la granja de haber sabido que era su homicida, pero tampoco sabemos si hubiera querido -en ese caso- que heredaran sus hijas, como dispuso el Tribunal.”³⁵¹

Sin embargo, el criterio mayoritario fue el opuesto. Se declaró fundada la apelación, se declararon ineficaces las cláusulas sucesorias del testamento en favor del parricida Elmer Palmer y las demandantes fueron declaradas propietarias de los bienes de su fallecido padre, fundándose para ello en los siguientes argumentos:

En primer lugar, se puso de manifiesto el criterio interpretativo a emplear, señalando que la “interpretación de la ley debe ser considerada como la mejor respuesta de la intención que los legisladores tuvieron en mente”.

En ese sentido, conforme al criterio interpretativo reseñado, se interpretó la Ley de Testamentaría de Nueva York, señalando que, “Fue la intención del legislador que los instituidos en un testamento obtuvieran la propiedad a ellos otorgada, pero en ningún caso ha podido ser su intención que una persona llamada a heredar y que asesina al testador para hacer su testamento efectivo tuviera algún beneficio bajo éste.”

Seguidamente, se puso de manifiesto el argumento central que sustentó la decisión final, señalando que, “todas las leyes como todos los contratos deben ser controlados en su realización y efecto por máximas generales y fundamentales del common law. A nadie se le debe permitir beneficiarse de su propio fraude o tomar ventaja de su propio error, fundar cualquier demanda sobre su propia iniquidad o adquirir propiedad sobre la base de su propio crimen.”

Asimismo, se hizo uso del argumento apagógico o de reducción al absurdo, sosteniéndose que “Si Elmer se hubiera encontrado con el testador y hubiera tomado su propiedad por la fuerza, no tendría ningún derecho a ella. ¿Debería tener derecho por asesinarlo? Si hubiera ido a casa del testador y compeliéndole por la fuerza o

³⁵¹ Farrel, Martín Diego. Positivismo jurídico: dejen que herede Palmer. En: Lecciones y Ensayos N° 93, 2014, p. 76.

mediante un fraude o excesiva influencia le hubiera inducido a testarle su propiedad, el derecho no le permitiría tenerla. Pero, ¿puede Elmer dar efecto y ejecutar un testamento mediante un asesinato y además obtener la propiedad? Responder estas preguntas en forma afirmativa sería, parece ser, un oprobio a la ciencia jurídica de nuestro Estado y una ofensa contra el orden público.”

De manera que, al interpretar la Ley de Testamentaría, conforme a la mejor respuesta según la intención que los legisladores tuvieron en mente, se reconoció que, en el referido caso, la intención del legislador era la de hacer cumplir fielmente la última voluntad del testador, luego de que este hubiese fallecido.

Añadiéndose a continuación, un argumento contrafáctico, conforme al cual, la voluntad de la ley, según la referida intención del legislador, no podía haber sido la de permitir que el asesino del causante heredara al testador luego de que éste le hubiera quitado la vida para evitar que revoque el testamento; toda vez que, nadie puede sacar ventaja, ni beneficiarse de su propio fraude, de su propia culpa o de su propio crimen.

En consecuencia, habiendo el nieto asesinado a su abuelo, para impedir que éste cambiara su testamento y beneficiarse de esa manera, con las cláusulas iniciales, no podría ser un efecto querido por el derecho, sino como lo señaló la sentencia, “un oprobio para la ciencia jurídica” y una “ofensa contra el orden público”.

De manera que, el principio derrotó a la regla y se declaró ineficaz el testamento, no permitiéndose que el asesino saque ventaja de su propio crimen.

En ese sentido, y razonando contrafácticamente, se puede sostener que el fallo de la corte hubiese sido el mismo si, Elmer Palmer en lugar de matar a su abuelo para impedirle que modifique su testamento, donde el era el beneficiario principal, hubiese matado a uno de los testigos para evitar que firmara el nuevo testamento, impidiendo con ello que se cumpla con la formalidad requerida para la modificación del testamento, en cuanto al número de testigos, y si entre tanto el abuelo hubiese fallecido, antes de encontrar un nuevo testigo. En ese caso, la Corte hubiese declarado la validez del nuevo testamento, a pesar de no contar con la cantidad de firmas requeridas.³⁵²

2.4.2.4. Comparación entre el caso Riggs versus Palmer y la RTF N° 1479-10-2013

En nuestra opinión, existe una notable coincidencia y paralelo entre el caso Riggs versus Palmer y el caso resuelto por la RTF N° 1479-10-2013; debido a que,

³⁵² Endicott, Timothy. Palabras y reglas. Ensayos en filosofía del derecho. México, Fontamara, 2004, p. 51.

ambos casos califican como lagunas del derecho; es decir, supuestos no regulados que se considera debieran estarlo, a pesar de que ambos casos tengan distinta subclasificación. En ese sentido, tratándose de casos de lagunas, la solución no se reduce a un mero razonamiento jurídico subsuntivo, sino que en ellos se apelan a los principios.

El Caso Riggs versus Palmer es un típico caso de laguna axiológica; debido a que, se trata de un supuesto no regulado que resulta de un desacuerdo valorativo, entre, por un lado, la solución que contiene el sistema, conforme a una interpretación literal de la norma aplicable, en ese caso, el Estatuto de Testamentos de Nueva York, el cual, al no prever el supuesto de indignidad por parricidio, el nieto sí podía heredar, aun cuando fuese el asesino de su abuelo; y por otro lado, la hipótesis de relevancia, conforme a la cual los legisladores no pudieron haber querido que los asesinos hereden a sus víctimas, sacando ventaja de su propio crimen.

En ese sentido, la indignidad del heredero, que era el supuesto no regulado, no era una propiedad relevante del sistema, conforme a la tesis de relevancia del mismo. En consecuencia, el caso Elmer Palmer, no estaba comprendido entre las combinaciones exhaustivas de las propiedades relevantes del sistema de sucesiones del Estado de Nueva York.

Conforme a la interpretación literal de la norma, lo único que se exigía para heredar, eran dos condiciones, que hubiese testamento válido y que el causante hubiese fallecido, sin hacer referencia a las circunstancias particulares en que se hubiese producido la muerte del causante; debido a que, en el referido sistema, no se prevenía causal de indignidad alguna, existiendo, por el contrario, cuando menos dos precedentes conforme a los cuales los herederos tenían derecho a hacer efectiva la sucesión a su favor, a pesar de haber incurrido en lo que para otras legislaciones calificaría como supuestos de indignidad.

El referido desacuerdo valorativo tiene por contraparte, a la solución que se considera más conveniente, mejor o más justa, consistente en la aplicación del principio según el cual nadie puede sacar ventaja de su propia torpeza, de manera que el heredero no podía pretender hacerse de la herencia, alegando que el causante había fallecido, siendo él quien había causado dicha muerte, para evitar con ello que el testamento sea revocado.

En ese mismo sentido, Juan Ruiz Manero, señala que, “Un buen ejemplo de laguna axiológica estaría constituido por el famoso caso «Riggs v. Palmer», que popularizara Dworkin hace ya más de tres décadas y que fue rebautizado por Carrió como el caso del nieto apurado. Como se recordará, se trataba en él de un nieto que reclamaba el entrar en posesión de la herencia de su abuelo, que de acuerdo con las reglas sobre la sucesión aplicables al caso le correspondía sin duda alguna, pues tales

reglas no consideraban como relevante la propiedad, presente en este caso, de que quien reclama la herencia, hubiera asesinado al causante. Pues bien: Si reconstruimos la situación de acuerdo con las categorías de Alchourrón y Bulygin, lo que habría aquí es una divergencia valorativa entre la tesis de relevancia del sistema jurídico (las propiedades consideradas como relevantes en las reglas del mismo para configurar los casos), para las que la propiedad «haber asesinado al causante» aparecía como irrelevante, y una hipótesis de relevancia externa al mismo (la de los jueces que se enfrentaron con el caso), para quienes la propiedad «haber asesinado al causante» debería considerarse como relevante.”³⁵³

Por otro lado, respecto de la RTF N° 1479-10-2013, existen dos posibilidades: que el caso califique como una laguna axiológica o como una laguna normativa; pero como quiera que, a pesar de las diferencias existentes entre ambos tipos de lagunas, la forma de resolverlas son exactamente las mismas, dado que en ambos casos se trataría de una “laguna del derecho”, la semejanza entre el caso de la RTF N° 1479-10-2013 con el Caso Riggs versus Palmer, confirmaría que el caso de la RTF mencionada es el de una laguna jurídica.

Si se considera al derecho tributario como un sistema cerrado, por definición, el caso no podría calificar como el de una laguna normativa, precisamente porque al ser cerrado, carece de lagunas normativas; de manera que, la única opción posible sería la de caracterizar el caso como el de una laguna axiológica, resultante del desajuste valorativo.

En caso existieran supuestos para los que no hubiera regla expresa aplicable, en tales circunstancias, a los referidos supuestos les sería de aplicación la regla que provee la regla de cierre; conforme a la cual, lo no regulado no está gravado, de manera que, cualquier aparente laguna normativa, estaría cubierta por la regla que se deriva de la aplicación de la regla de cierre, la cual al completar el sistema con verdaderas normas positivas, confirmaría el carácter de sistema cerrado del derecho tributario y consecuentemente la inexistencia de lagunas normativas en la referida área del derecho.

Sin embargo, como hemos sostenido antes, la regla de cierre del derecho tributario no cierra herméticamente el sistema, por lo cual existe la posibilidad de que en situaciones excepcionales pudieran existir lagunas normativas, como, por ejemplo, en aquellos casos que resulten de la combinación de las propiedades relevantes y para las que no existe regla expresa, distinta a la que se deriva de la regla de cierre y para los que con meridiana claridad son aplicables los principios.

³⁵³ Ruiz Manero, Juan. En Defensa de el Dorado. En: Lagunas en el derecho. Una controversia sobre el derecho y la función judicial. Madrid, Marcial Pons, 2005, pp. 108-109.

A continuación, presentamos un cuadro comparativo, donde se aprecian las enormes semejanzas en la forma como se han resuelto ambos casos, poniéndose de manifiesto que, tanto en uno como en el otro, el uso del método literal, el método teleológico, el argumento a contrario, el argumento contrafáctico, el principio de que nadie puede sacar ventaja de su propia torpeza y el argumento a fortiori.

Si bien es cierto que, los tipos de lagunas, en el caso Riggs versus Palmer y en la RTF, son diferentes, laguna axiológica en uno y laguna normativa en el otro, los métodos de integración jurídica empleados para colmarlos son esencialmente los mismos.

Al efecto, Genaro Carrió, comentando el principio o máxima “a nadie debe permitírsele obtener ventajas de su propia transgresión” empleado en el caso Riggs Vs Palmer, señala que, los principios “Proporcionan una guía acerca de cómo y cuándo han de usarse las reglas sobre las que versan; qué alcance darles; cómo combinarlas; cuándo otorgar precedencia a algunas de ellas etc. Además, y en ciertas circunstancias, indican cómo colmar las lagunas que dejan ciertos grupos de reglas de primer grado o, con otras palabras, cómo justificar, dentro del proceso de decisión, nuevas reglas específicas para dar solución -lato sensu- a casos no contemplados por aquéllas.”³⁵⁴

Veamos el cuadro:

	Riggs Vs Palmer	RTF 1479-10-2013
Materia controvertida del caso	¿Tiene derecho a la herencia, el heredero testamentario que mata al testador para adelantar la herencia e impedir que el causante modifique el testamento, cuando la ley aplicable no ha previsto el parricidio como supuesto de indignidad?	¿Procede calcular el impuesto a la renta a los incrementos patrimoniales no justificados cuando el contribuyente no declaró y la Administración tampoco le determino renta de ninguna categoría, sabiendo que la determinación de la tasa aplicable está en función de las categorías de las rentas percibidas?
Argumento literal	La Ley de Testamentaría de Nueva York interpretada de manera literal otorga la propiedad de los bienes de la	El artículo 65-A del Código Tributario, no prevé ningún procedimiento para determinar la tasa del Impuesto a la Renta

³⁵⁴ Carrió, Genaro. Notas sobre derecho y lenguaje. Buenos Aires. Abeledo-Perrot, 1990, p.205.

	<p>herencia al instituido heredero, a condición que el testamento sea válido y el causante haya fallecido, sin que sea relevante que el heredero haya matado al causante, pues la ley no ha previsto el parricidio como causal de indignidad.</p>	<p>aplicable a quienes se les ha determinado incremento patrimonial no justificado, cuando no han declarado y la Administración tampoco les ha determinado renta de ninguna de las categorías. Por lo que, al no poderse determinar la tasa, no se puede calcular el impuesto a pagar.</p>
<p>Argumento teleológico</p>	<p><u>El propósito de la ley de testamentaria</u> fue permitir a los testadores disponer de su herencia como recompensa al momento de su muerte y llevar a efecto sus últimos deseos jurídicamente expresados.</p>	<p>Haciendo una lectura conjunta de los artículos 49, 53 y 55 de la Ley del Impuesto a la Renta, 60 de su reglamento y 65-A del Código Tributario, se entiende que <u>el propósito de éstas</u> es dispensar un trato distinto según el contribuyente genere o no rentas de tercera categoría, lo cual también es aplicable en el caso de gravarse una renta neta presunta, constituida por el incremento patrimonial no justificado.</p> <p>Se considera que, en el supuesto analizado, el artículo 65-A del Código Tributario también <u>tiene por propósito</u> prever reglas diferentes según el contribuyente sea o no un generador de rentas de tercera categoría, en tanto el gravamen aplicable es diferente.</p> <p>... <u>el fin de la norma</u> es prever un trato distinto según se hayan o no percibido rentas de tercera categoría.</p>
<p>Argumento contra fáctico</p>	<p>Pero, en ningún caso ha podido ser la intención del legislador del Estatuto de Testamentos, que una persona llamada a heredar, que asesina al testador para hacer efectivo su testamento,</p>	<p>... <u>no significa</u> que, si un contribuyente no ha percibido rentas de cualquiera de las categorías mencionadas el incremento patrimonial determinado no podrá ser gravado como renta neta presunta, sino que el fin de la</p>

	tuviera algún beneficio bajo éste.	norma es prever un trato distinto según se hayan o no percibido rentas de tercera categoría.
Argumento a contrario	Si Elmer se hubiera encontrado con el testador y hubiera tomado su propiedad por la fuerza, no tendría ningún derecho a ella. ¿Debería tener derecho por asesinarlo? Si hubiera ido a casa del testador y compeliéndole por la fuerza o mediante un fraude o excesiva influencia le hubiera inducido a testarle su propiedad, el derecho no le permitiría tenerla. Pero, ¿puede Elmer dar efecto y ejecutar un testamento mediante un asesinato y además obtener la propiedad? Responder estas preguntas en forma afirmativa sería un oprobio a la ciencia jurídica de nuestro Estado y una ofensa contra el orden público.	Interpretar lo contrario podría implicar la inaplicabilidad del primer supuesto, esto es, el referido a las personas que no generan rentas de tercera categoría. De manera que dicha norma sólo sería aplicable en un supuesto muy restringido, es decir, en aquellos casos de personas que además de percibir rentas de cualquiera de las categorías mencionadas, percibe también rentas de fuente extranjera. De manera tal que, si se detecta un incremento patrimonial no justificado en una persona que genera rentas de quinta categoría (la que constituiría su renta neta global), no podría agregarse a ésta a la renta neta presunta dado que "a su vez" no percibe rentas de fuente extranjera.
Principio nadie puede alegar a su favor su propia torpeza	A nadie se le debe permitir beneficiarse de su propio fraude o tomar ventaja de su propio error, fundar cualquier demanda sobre su propia iniquidad o adquirir propiedad sobre la base de su propio crimen.	"No significa que si un contribuyente no ha percibido [declarado] rentas de cualquiera de las categorías mencionadas el incremento patrimonial determinado no podrá ser gravado"; por cuanto, ello implicaría que el omiso a la declaración saque ventaja de su incumplimiento.
Argumento a fortiori	Si Elmer se hubiera encontrado con el testador y hubiera tomado su propiedad por la fuerza, no tendría ningún derecho a	Asimismo, dicha interpretación no explicaría la diferencia en el tratamiento tributario que se presentaría entre aquel contribuyente que declaró, por ejemplo, rentas de quinta

	<p>ella. ¿Debería tener derecho por asesinarlo?</p> <p>Si cuando alguien por la fuerza toma la propiedad de otro no tiene derecho a ella, <u>con mayor razón</u> no tiene derecho cuando asesina al propietario.</p> <p>Si Elmer hubiera ido a casa del testador y compeliéndole por la fuerza o mediante un fraude o excesiva influencia le hubiera inducido a testarle su propiedad, el derecho no le permitiría tener la propiedad. Pero, ¿puede Elmer dar efecto y ejecutar un testamento mediante un asesinato y además obtener la propiedad?</p> <p>Si cuando mediante fraude o excesiva influencia se induce a testarle su propiedad, no se adquiere esta, con mayor razón tampoco se adquiere la propiedad del causante cuando se le asesina.</p>	<p>categoría y rentas de fuente extranjera y al que se le ha determinado un incremento patrimonial no justificado (el cual sería objeto de gravamen) y otro contribuyente que no ha declarado renta alguna y respecto del cual no se ha determinado si ha generado rentas de alguna categoría y al que también se le ha determinado un incremento patrimonial no justificado. Al respecto, se aprecia que, a nivel de incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios, <u>el segundo contribuyente se encuentra en una situación más grave que el primero y, sin embargo, no podría ser gravado.</u></p>
--	---	---

En conclusión, dadas las similitudes manifiestas en la forma de resolver el caso Riggs versus Palmer y el caso de la RTF N° 1479-10-2013, tal como se desprende del cuadro antes mostrado, podemos concluir que, así como el caso Riggs versus Palmer permitió demostrar que el derecho no es un sistema cerrado de reglas, sino que además de reglas, en el derecho existen principios con indudable valor normativo; el caso de la RTF N° 1479-10-2013, permite demostrar que el derecho tributario no es tampoco un sistema cerrado de reglas, a pesar de la existencia de la regla de cierre, derivada de los principios de legalidad tributaria y de reserva de ley, que indudablemente forman parte del derecho positivo.

En consecuencia, quedaría demostrado que en materia tributaria y más específicamente en derecho material tributario, denominado también derecho sustancial tributario, en casos verdaderamente excepcionales, también existen lagunas normativas, inclusive sobre aspectos centrales de la hipótesis de incidencia

tributaria, tales como la materia imponible y la tasa del impuesto, a pesar de la existencia del principio de legalidad y a pesar de que sobre tales aspectos existe reserva de ley expresa, conforme lo señala la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

2.4.3. EL CASO DEMUESTRA

La presentación y análisis que hemos hecho del caso resuelto mediante la RTF 1479-10-2013, ponen en evidencia una serie de aspectos que es necesario reiterar pues refuerzan aquello que intentamos demostrar con nuestra investigación.

La primera es que resulta imposible para el Derecho anticipar todas las posibles combinaciones de las propiedades relevantes para regularlas mediante una regla expresa. Hay casos no regulados pero que deberían estarlo, pues así lo exigen los valores y principios que rigen esta área del Derecho peruano. Los casos van por delante de la regulación, siendo inevitable que se generen casos no regulados, y el derecho tributario no es la excepción, como lo demuestra el caso presentado. Este caso demuestra que hay lagunas normativas en el derecho tributario peruano.

La segunda consiste en destacar la necesidad de atender estas situaciones no reguladas, con el fin de evitar una afectación intensa a bienes jurídicamente valiosos. La pertinaz negativa de reconocer estas situaciones que no están reguladas, pero que deberían estarlo, ofrece como única alternativa de escape el principio de legalidad que, a manera de una regla de cierre, determina que situaciones jurídicamente relevantes para el derecho tributario, queden sin afectación jurídica. Reducir la respuesta frente a tales situaciones apelando únicamente a valores formales (como el principio de legalidad o la prohibición de la analogía), aunque realicen el valor de la certeza, pueden no ser en cada caso la solución jurídicamente (y moralmente) correcta. Más aún, cuando podrían verse afectados, e incluso intensamente afectados, más valores que aquellos que se intenta preservar.

Finalmente, este caso pone en evidencia la necesidad de contar con una teoría que, asumiendo una imagen más compleja y rica del sistema normativo, prevea las situaciones de las lagunas normativas, y ofrezca procedimientos eficaces y justificados para darles solución desde el derecho. Es encomiable, pero insuficiente, el esfuerzo argumentativo que, por ejemplo, desplegó la posición mayoritaria del Tribunal Fiscal en el caso analizado; sin embargo, una mejor teoría del derecho tributario, en el sentido indicado, aportaría mejores herramientas para la correcta motivación de las decisiones.

Como lo revela el debate Hart - Dworkin, gatillado por lo que puso en evidencia el análisis del caso Riggs versus Palmer, que hemos reseñado antes, hay cambios en la teoría legal que se dan a partir de su contraste con la práctica. No es

sino hasta que los casos ponen a pruebas las categorías e instituciones de una determinada área jurídica (lo que se nota en los esfuerzos argumentativos de los operadores por ver reflejadas las exigencias últimas del sistema normativo en sus resoluciones), que la teoría advierte la necesidad de repensar sus categorías para adaptarlas a las nuevas situaciones. Casos como el de la RTF 1479-10-2013 que hemos presentado, nos revelan, pues, que es hora de contar con una nueva teoría en el derecho tributario en relación con las lagunas normativas y la fundamentación de las decisiones, así como una adecuada teoría de la argumentación jurídica que suministre a los operadores jurídicos, herramientas apropiadas y eficaces procedimiento para trabajar con ellas y lograr respuestas jurídicamente correctas.



CAPÍTULO 3
LAS LAGUNAS DE RECONOCIMIENTO EN EL DERECHO
TRIBUTARIO PERUANO

ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 9882-9-2013
QUE CONSTITUYE PRECEDENTE DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

La existencia de lagunas de reconocimiento en el derecho tributario peruano, como consecuencia de la presencia de disposiciones normativas que tienen indeterminación semántica por vaguedad, puede ejemplificarse con el caso contenido en el expediente N° 5288-2013, resuelto por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 9882-9-2013, publicada en el diario oficial El Peruano el 1 de julio de 2013, y que constituye precedente de observancia obligatoria.

3.1. PRESENTACIÓN DEL CASO

La discusión central del caso está referida a determinar si el contribuyente había incurrido o no en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo No 135-99-EF, sustituido por Decreto Legislativo No 953, conforme a la cual, entre otros supuestos, constituye infracción emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago.

Conforme a lo establecido en el inciso b) del numeral 5.1 del punto 5 del artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago, los comprobantes de pago del tipo tickets, deben contener entre otros requisitos mínimos, la “dirección del establecimiento en el cual se emite el ticket”; de manera que, si en la emisión de un ticket, faltara uno de sus requisitos mínimos, en este caso, la dirección, dicho

documento no calificaría como comprobante de pago, y consecuentemente configuraría la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, además de producir otras consecuencias, como por ejemplo no dar derecho a la deducción del costo o gasto en la determinación del impuesto a la renta, no dar derecho a la deducción del crédito fiscal del IGV, etc.

El caso analizado por el Tribunal Fiscal está referido a que, con ocasión de la intervención de una Fedataria Fiscalizadora de la SUNAT a uno de los locales del contribuyente (una conocida cadena de venta de pizza, ubicado en el Centro de Lima), se emitió un ticket como consecuencia de la prestación del servicio de expendio de alimentos y bebidas preparadas, en el que se consignó como dirección del establecimiento, lo siguiente: "Centro Cívico Av. Garcilazo de la Vega 1337". En opinión de la Fedataria Fiscalizadora de la SUNAT, el referido documento no reunía los requisitos y características mínimos para ser considerado comprobante de pago, al consignar la dirección del establecimiento sin hacer referencia al "distrito" donde estaba ubicado el establecimiento comercial donde se prestó el servicio, razón por la cual consideró configurada la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, al habersele emitido un documento que no reunía los requisitos y características para ser considerado comprobante de pago, dando cuenta de ello en la correspondiente Acta Probatoria, lo que a la postre dio lugar a la imposición de la sanción de cierre de establecimiento por cuatro días, como consecuencia de haber incurrido en la referida infracción, por tercera vez.

De manera que, la materia controvertida versa sobre la existencia de un problema interpretativo referido a determinar los alcances de los requisitos exigidos para que los documentos sustentatorios emitidos por los contribuyentes en sus operaciones de venta de bienes o prestación de servicios, califiquen como comprobantes de pago, en este caso, del tipo ticket y más precisamente está referido a determinar los alcances de la obligación de consignar la "dirección del establecimiento en el cual se emite el ticket"; es decir, cuáles son las referencias que se debe proporcionar para que se considere satisfecha la obligación de consignar la dirección del establecimiento donde se emite el ticket; o dicho de otro modo, si es posible o no señalar la dirección de un establecimiento, sin hacer referencia al distrito donde está ubicado, así como cuál es el contenido y alcance de la expresión "dirección", cuál es el tipo de indeterminación semántica que padece la norma aplicable, si es que lo padece, cuáles son sus consecuencias y cómo se resuelven los problemas interpretativos derivados de la indeterminación de las disposiciones normativas.

Ahora bien, a efecto de profundizar en el análisis del caso bajo estudio, previamente precisaremos el alcance de las principales categorías y conceptos jurídicos involucrados en su análisis, tales como la potestad sancionadora y los principios que lo fundamentan.

3.2. CONCEPTOS PREVIOS

3.2.1. *La potestad sancionadora de la Administración Tributaria*

Las potestades de la Administración Pública, al igual que la de todo órgano estatal constituido, solo pueden provenir de la Constitución Política del Estado, como norma máxima del sistema jurídico. Las referidas potestades atribuidas, luego son desarrolladas por las leyes particulares; ya que, es la Constitución, en su parte orgánica, la que crea órganos e instituciones y les atribuye funciones y potestades, las mismas que luego son desarrolladas por las leyes particulares.

En ese sentido, la potestad sancionadora de la Administración Pública y más específicamente, la potestad sancionadora de la Administración Tributaria sólo puede provenir de la Constitución; sin embargo, en nuestro ordenamiento jurídico, como lo pone de manifiesto Jorge Danós Ordoñez, “dicha potestad carece de reconocimiento explícito en la Constitución, a diferencia de lo que sucede en otros sistemas como es el caso del español, en el que el artículo 25.1 de la Carta Política de 1978 consagra la titularidad de la administración para aplicar sanciones, mediante la afirmación del principio de legalidad de modo unitario para el derecho penal y el sancionador administrativo.”³⁵⁵

No obstante ello, en nuestro país, toda la Administración Pública, incluyendo las Administraciones Tributarias nacionales y municipales, ejercen en los hechos y de manera cotidiana facultades sancionadoras en el ámbito administrativo sancionador, las cuales están reconocidas en normas con rango de ley, y con desarrollo reglamentario; de manera que, frente al referido desajuste entre la carencia de reconocimiento constitucional de la potestad sancionadora de la Administración Pública y su ejercicio cotidiano de facto, Jorge Danós Ordoñez, nos da la siguiente explicación, “en ausencia del entronque constitucional, la potestad sancionadora de la administración pública se justifica principalmente en razones pragmáticas, puesto que es menester reconocer a la administración facultades coercitivas en orden a cautelar el cumplimiento de las normas legales.”³⁵⁶

En nuestra opinión, la justificación pragmática de la potestad sancionadora de la administración pública, no satisface las exigencias de constitucionalidad del ejercicio de funciones preventivo-represiva en el ámbito administrativo, que se

³⁵⁵ Danós Ordoñez, Jorge. Notas acerca de la potestad sancionadora de la administración pública. En: Revista Ius Et Veritas, N° 10, Lima, 1995, p. 150.

³⁵⁶ Danós Ordoñez, Jorge. Notas acerca de la potestad sancionadora de la administración pública. En: Revista Ius Et Veritas, N° 10, Lima, 1995, p. 150.

materializan en la imposición de sanciones que implican la restricción y limitación de derechos fundamentales, garantizados por la propia Constitución en su parte dogmática; como por ejemplo, las que se producen sobre el derecho de propiedad, como consecuencia de la imposición de sanciones pecuniarias, vervegracia las multas.

En ese sentido, una explicación más consistente del fundamento de la potestad sancionadora de la administración pública es la de sostener que dicha potestad se halla implícita en la Constitución. De manera que, la potestad sancionadora al reconocerse existente e implícita en la Constitución, su determinación, sus límites y sus alcances, así como, la de los principios que los sustentan, son explicitados y puestos de manifiesto, mediante la interpretación constitucional realizada por el intérprete máximo de la constitución, el Tribunal Constitucional.

En ese mismo sentido, Gloria María Viacava da cuenta que, "...la potestad sancionadora administrativa del Estado peruano no cuenta con una regulación constitucional explícita, sin embargo, su ejercicio ha sido delimitado gracias a las pautas establecidas por el órgano encargado de interpretar el texto constitucional."³⁵⁷

"En el Perú las bases constitucionales del Derecho Administrativo se han configurado gracias a la interpretación del Tribunal Constitucional pues a pesar que no se muestre implícitamente (sic) en la CP [Constitución Política] se infiere por la interpretación de la función pública."³⁵⁸

Ahora bien, con relación a los principios constitucionales del derecho administrativo sancionador, Juan Zornoza Pérez señala que, "En términos generales, es posible diferenciar entre aquellos modelos que cuentan con una consagración constitucional, más o menos explícita, de los principios por los que se rige el Derecho administrativo sancionador, de aquellos otros que carecen de dicho reconocimiento."³⁵⁹

Agregando, al efecto que, "Cuando el sistema jurídico carece de una consagración constitucional de los principios que rigen el Derecho administrativo sancionador se extraen a partir de la identidad sustancial entre los delitos y las

³⁵⁷ Viacava Paredes, Gloria María. Sanción tributaria y constitución. Los principios constitucionales de la potestad sancionadora. Lima, Palestra Editores, 2019, p. 104.

³⁵⁸ Viacava Paredes, Gloria María. Sanción tributaria y constitución. Los principios constitucionales de la potestad sancionadora. Lima, Palestra Editores, 2019, p. 77.

³⁵⁹ Zornoza Pérez, Juan. Las sanciones administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración Tributaria. En: El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Madrid, Marcial Pons, 2008, Tomo II, p. 1933.

infracciones, por un lado, y las penas y sanciones por otro, que permiten trasladar los tradicionales principios que rigen el Derecho penal al ámbito administrativo sancionador.”³⁶⁰

Tal como ocurre actualmente en el Perú, donde carecemos del reconocimiento constitucional explícito de la potestad sancionadora de la Administración Pública, la cual es una situación similar a la que se produjo en España, en la época previa a la dación de la Constitución española de 1978, periodo en el que no hubo reconocimiento constitucional explícito de la potestad sancionadora y de los principios del derecho administrativo sancionador; de manera que, una de las formas de resolver esa inconsistencia en el país ibérico, fue la construcción de la doctrina del “ius puniendi único del Estado”, el cual consistía en concebir un único poder sancionador del Estado e incluir dentro de él, a aquel que se ejerce mediante el derecho penal, así como el que se ejerce mediante el derecho administrativo sancionador, logrando a partir de tal asimilación, amparar el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración pública bajo los alcances de los principios constitucionales del derecho penal, que tienen vieja data y además reconocimiento constitucional explícito.

Al efecto, se señala que, “La doctrina española que en aquellos momentos analizó la naturaleza jurídica de las infracciones administrativas puso de relieve la existencia de una identidad ontológica entre delitos e infracciones y penas sanciones.”³⁶¹

“Lo que subyacía a esta manera de proceder era, en realidad, la necesidad de aportar un razonamiento lógico que justificara la aplicación del régimen penal por analogía al ámbito de las infracciones administrativas, dada la carencia de garantías básicas a que nos acabamos de referir, que se ponía de manifiesto en la regulación de éstas.”³⁶²

“En la actualidad la situación jurídica española es radicalmente distinta. La Constitución Española aprobada en 1978 no sólo reconoce a la Administración la posibilidad de imponer sanciones, además somete dicha potestad a una serie de

³⁶⁰ Zornoza Pérez, Juan. Las sanciones administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración Tributaria. En: El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Madrid, Marcial Pons, 2008, Tomo II, p. 1933.

³⁶¹ Zornoza Pérez, Juan. Las sanciones administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración Tributaria. En: El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Madrid, Marcial Pons, 2008, Tomo II, p. 1934.

³⁶² Zornoza Pérez, Juan. Las sanciones administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración Tributaria. En: El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Madrid, Marcial Pons, 2008, Tomo II, p. 1934-1935.

límites sustanciales, en orden a garantizar los principios del Estado de Derecho proclamados como valores superiores del Ordenamiento en su art. 1.”³⁶³

3.2.2. Los principios de la potestad sancionadora

Si bien es cierto que el artículo 171 del Código Tributario referido a los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria establece que, “La Administración Tributaria ejercerá su facultad de imponer sanciones de acuerdo con los principios de legalidad, tipicidad, non bis in idem, proporcionalidad, no concurrencia de infracciones, y otros principios aplicables.” El fundamento constitucional de tales principios punitivos se halla en el artículo 2, numeral 24), inciso d) de la Constitución, referido al principio de legalidad penal, el cual establece que, “Nadie será procesado ni condenado por acto u omisión que al tiempo de cometerse no esté previamente calificado en la Ley, de manera expresa e inequívoca, como infracción punible; ni sancionado con pena no prevista en la ley.”

Con relación al principio de legalidad penal, Gloria María Viacava señala que el referido principio “impone tres exigencias, la existencia de una ley, que ésta sea anterior al hecho materia de sanción y que la ley describa el supuesto de hecho estrictamente definido. Como decían los antiguos romanos: *lex scripta, lex previa y lex certa*.”³⁶⁴

Al efecto, cabe señalar que, de los principios que sustentan la potestad sancionadora de la administración pública, incluyendo dentro de ella a la Administración Tributaria, el principio de tipicidad tiene particular relevancia para la solución del caso materia de análisis en el presente capítulo, referido a las lagunas de reconocimiento como consecuencia de la existencia de disposiciones normativas que padecen de indeterminación semántica.

El principio de tipicidad

El principio de tipicidad está directamente relacionado con la exigencia de certeza y seguridad jurídica; toda vez que, conforme a ella, la formulación normativa de las infracciones y sanciones debe ser clara, precisa y exacta, a efecto que los ciudadanos puedan anticipar y prever con confianza las consecuencias de sus actos, al tener la posibilidad de conocer con anticipación y con certeza los alcances de las prohibiciones y sanciones.

³⁶³ Zornoza Pérez, Juan. Las sanciones administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración Tributaria. En: El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Madrid, Marcial Pons, 2008, Tomo II, p. 1935.

³⁶⁴ Viacava Paredes, Gloria María. Sanción tributaria y constitución. Los principios constitucionales de la potestad sancionadora. Lima, Palestra Editores, 2019, p. 82.

En ese sentido, el principio de tipicidad garantiza certidumbre respecto de qué supuestos configuran infracción y qué supuestos no, así como de cuáles son las correspondientes sanciones para cada una de las infracciones establecidas legalmente; de manera que, conforme al referido principio las reglas que establecen sanciones deben ser claras, precisas y completas, proscribiéndose de esa manera, la duda, la incertidumbre y la perplejidad.

Al efecto, Gloria María Viacava señala que, “El principio de tipicidad se basa en la necesidad de contar con un mínimo de claridad y de precisión, tanto de la conducta antijurídica como de la sanción correspondiente, para que los contribuyentes conozcan cuál es el comportamiento prohibido y su correspondiente sanción.”³⁶⁵

Por su parte, Juan Zornoza Pérez, señala que el principio de tipicidad “no puede entenderse cubierto con la mera existencia de una ley previa a la acción u omisión de que se trate, sino que exige que su descripción sea precisa, de manera que se encuentre en ella claramente determinado que conductas son sancionables. El principio de tipicidad incorpora por tanto, la exigencia de *lex certa* o, si se prefiere, la exigencia de certeza o clara determinación de los comportamientos infractores, de la taxatividad en la determinación legal de las conductas constitutivas de infracción y acreedoras de sanción, que es inherente al principio de legalidad y perfectamente deducible del art. 25.1 de la Constitución Española.”³⁶⁶

Sin embargo, el referido autor también señala que, “la descripción rigurosa y perfecta de las infracciones mediante la tipificación completa de la correspondiente conducta, es, salvo excepciones, prácticamente imposible, so pena de incurrir en reduplicaciones tan innecesarias como inútiles, al margen de inviables.”³⁶⁷

En ese mismo sentido, Gloria María Viacava señala que, “Es sabido que, por la naturaleza de las cosas, los conceptos legales son insuficientes para cubrir la tipificación con total claridad y absoluta precisión, por tanto, se admite, en la jurisprudencia y doctrina, el uso de los conceptos jurídicos indeterminados.”³⁶⁸

³⁶⁵ Viacava Paredes, Gloria María. Sanción tributaria y constitución. Los principios constitucionales de la potestad sancionadora. Lima, Palestra Editores, 2019, pp. 152-153.

³⁶⁶ Zornoza Pérez, Juan. Las sanciones administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración Tributaria. En: El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Madrid, Marcial Pons, 2008, Tomo II, p. 1945.

³⁶⁷ Zornoza Pérez, Juan. Las sanciones administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración Tributaria. En: El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Madrid, Marcial Pons, 2008, Tomo II, p. 1946.

³⁶⁸ Viacava Paredes, Gloria María. Sanción tributaria y constitución. Los principios constitucionales de la potestad sancionadora. Lima, Palestra Editores, 2019, p. 155.

En ese mismo sentido, agrega, “Así reiteramos que, por la propia naturaleza del lenguaje, no le resulta posible al legislador precisar con absoluta certeza la redacción de la conducta sancionable, por lo que cierto grado de indeterminación es aceptable, siempre que se verifique, que la redacción sea elaborada de tal manera que le garantice al ciudadano conocer qué comportamientos están prohibidos y cuáles están permitidos, sin que ello suponga un peligro para la seguridad jurídica.”³⁶⁹

“En efecto, una conducta descrita en la ley que incorpore conceptos jurídicos indeterminados cumplirá con el principio de tipicidad, siempre que sea posible subsumirla en el tipo previsto, y que el hecho sucedido se acomode en el tipo descrito. Ello impide que la Administración pueda encajar al tipo infractor cualquier conducta, siendo posible castigar sólo aquellas conductas que se hallen definidas de forma clara y cierta.”³⁷⁰

3.2.3. La obligación tributaria

La obligación tributaria es definida por el artículo 1 del Código Tributario como el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, la cual es exigible coactivamente.

Las obligaciones tributarias se distinguen entre obligaciones tributarias sustanciales y obligaciones tributarias formales.

3.2.3.1. Obligaciones tributarias sustanciales

Las obligaciones tributarias sustanciales son aquellas que se derivan de la ley en concordancia con los principios de solidaridad en el sostenimiento de las cargas públicas y del deber de contribuir, y que tienen como objeto de la obligación, al tributo, en tanto prestación pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción por acto ilícito, que tiene por sujeto activo a una persona pública y por sujeto pasivo a alguien, generalmente una persona de derecho privado, puesto en esa situación de soportar el gravamen por voluntad de la ley.³⁷¹

3.2.3.2. Obligaciones tributarias formales

³⁶⁹ Viacava Paredes, Gloria María. Sanción tributaria y constitución. Los principios constitucionales de la potestad sancionadora. Lima, Palestra Editores, 2019, p. 155.

³⁷⁰ Viacava Paredes, Gloria María. Sanción tributaria y constitución. Los principios constitucionales de la potestad sancionadora. Lima, Palestra Editores, 2019, pp. 155-156.

³⁷¹ Ataliba, Geraldo. Hipótesis de incidencia tributaria. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, p. 37.

Las obligaciones tributarias formales son obligaciones administrativas que tienen por objeto facilitar y controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales; en ese sentido, entre las obligaciones tributarias formales podemos mencionar a las siguientes: la obligación de inscribirse en los registros de la Administración Tributaria, emitir comprobantes de pago, llevar libros y registros contables, presentar declaraciones, soportar fiscalizaciones, etc.

3.2.3.3. Las infracciones tributarias formales

Las infracciones tributarias son el incumplimiento de las obligaciones tributarias expresamente tipificadas en la ley y que tienen como consecuencia la imposición de una sanción.

Conforme a lo establecido en el artículo 172 del Código Tributario, las infracciones tributarias se originan por el incumplimiento de las siguientes obligaciones formales:

1. De inscribirse, actualizar o acreditar la inscripción en los registros de la Administración Tributaria.
2. De emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago y/u otros documentos.
3. De llevar libros y/o registros o contar con informes u otros documentos.
4. De presentar declaraciones y comunicaciones.
5. De permitir el control de la Administración Tributaria, informar y comparecer ante la misma.
6. Otras obligaciones tributarias.

3.2.4. Sanciones por infracciones tributarias formales

Conforme a lo señalado por Juan Zornoza Pérez, las sanciones tributarias son definidas como “las medias que la ley prevé como consecuencia de la comisión de una infracción debidamente tipificada, para cumplir la finalidad preventivo-represiva que es típica del ordenamiento punitivo del Estado.”³⁷²

³⁷² Zornoza Pérez, Juan. Las sanciones administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración Tributaria. En: El tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Madrid, Marcial Pons, 2008, Tomo II, pp. 1932-1933.

En ese sentido, las referidas sanciones tienen por finalidad desincentivar el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales, ya sea que ello se produzca por omisión (incumplimiento de una obligación) o por comisión (transgresión de una prohibición); de manera que, en el caso de las sanciones pecuniarias (multas), estas no tienen una finalidad recaudatoria; es decir, no tienen por finalidad financiar el presupuesto público, sino desincentivar el incumplimiento de obligaciones formales; de manera que, al propiciarse el cumplimiento voluntario de las obligaciones formales, con ello se facilita y propicia el cumplimiento de las obligaciones sustanciales que consiste en el pago del tributo, lo cual confirma el carácter recaudatorio de los tributos y no de las sanciones pecuniarias.

Ahora bien, conforme a lo establecido en el artículo 180 del Código Tributario, la Administración Tributaria podrá aplicar las siguientes sanciones, como consecuencia de que los deudores tributarios hayan incurrido en infracciones tributarias formales: multa, comiso, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión temporal de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

3.3. ANÁLISIS DEL CASO

3.3.1. *Los hechos del caso y las normas aplicables*

El caso se originó, con la intervención de uno de los locales de una conocida cadena de venta de Pizza, ubicada en el Centro de Lima, que realizó una Fedataria Fiscalizadora de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, SUNAT, el día 20 de marzo de 2012, con el propósito de efectuar la verificación y control del cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a la emisión y otorgamiento de comprobantes de pago, por parte del contribuyente intervenido.

En aquella ocasión, la referida Fedataria dejó constancia en la correspondiente Acta Probatoria, que, en la fecha de la referencia, intervino el establecimiento, ubicado en la Av. Garcilazo de la Vega N° 1337, Tda. 1054-1055, Lima, habiendo solicitado el servicio de expendio de alimentos y bebidas por el valor de S/. 19,40, señalando que, luego de haber pagado el precio, recibió el vuelto y el Documento N° 20120320-01-000050950, el cual, en su opinión no reunía los requisitos y/o características para ser considerado comprobante de pago, por cuanto en el referido documento no se consignaba el distrito en que estaba ubicado el establecimiento; por lo que, siguiendo el procedimiento establecido para la actuación de los fedatarios, esperó por dos minutos, seguidamente se retiró del local intervenido y luego reingresó, identificándose ante el encargado del establecimiento como funcionaria de la SUNAT, a quién comunicó, haber constatado la comisión de la

infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, al habersele entregado un documento que no reunía los requisitos y características para ser considerado comprobante de pago, por cuanto en dicho documento se señalaba como domicilio, únicamente lo siguiente: “Centro Cívico Av. Garcilazo de la Vega N° 1337.”

Al efecto, cabe señalar que, con relación a los hechos del caso, no existe discrepancia entre lo que sostiene la Administración Tributaria y lo que sostiene el contribuyente; de manera que, la discrepancia está referida a un problema interpretativo de la norma aplicable, así como eventualmente a un problema de calificación de los hechos, acorde con la interpretación postulada por cada una de las partes en conflicto.

Ahora bien, con relación a las normas aplicables, cabe señalar que, el numeral 3 del artículo 87 del Código Tributario establece la obligación de los administrados de emitir y/u otorgar comprobantes de pago, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos para ello por las normas legales pertinentes, siendo uno de tales supuestos, la prestación del servicio de expendio de comidas preparadas (venta de pizza).

Por su parte, el punto 1.2 del numeral 1 del artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia No 007-99/SUNAT, establece que están obligados a emitir comprobantes de pago, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que presten servicios, entendiéndose como tales a toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso.

Asimismo, cabe señalar que el artículo 2° del Reglamento de Comprobantes de Pago establece que, sólo se consideran comprobantes de pago, aquellos documentos que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en dicho reglamento; de manera que, la falta u omisión de un requisito mínimo, impide que un documento sea calificado como comprobante de pago.

Por su parte, el inciso b) del numeral 5.1 del punto 5 del artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, establece que los tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras deben consignar como información impresa la **dirección del establecimiento** en el cual se emite el ticket.

La tipificación de la infracción por el incumplimiento de la obligación antes señalada está prevista en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, conforme a lo cual, constituye infracción relacionada con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago, emitir y/u otorgar documentos que no

reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a ellos, distintos a la guía de remisión.

Con relación a la tipificación de la sanción, cabe señalar que la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del Código Tributario, aplicable a las personas y entidades que perciban rentas de tercera categoría, como es el caso del contribuyente intervenido, prevé que la anotada infracción se sanciona con una multa equivalente a una Unidad Impositiva Tributaria (UIT) o cierre de establecimiento, disponiéndose en la Nota 4 de la referida Tabla, que la multa, para el caso de la infracción en comentario, se aplicará en la primera oportunidad en que el infractor incurra en la infracción, salvo que este la reconozca mediante acta de reconocimiento, y la sanción de cierre se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que se incurra en la misma infracción, y que, a tal efecto, se entenderá que el contribuyente ha incurrido en una anterior oportunidad cuando la sanción de multa respectiva hubiera quedado firme y consentida o se hubiera reconocido la primera infracción mediante acta de reconocimiento.

Asimismo, cabe mencionar el Anexo A del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a las Infracciones previstas en el artículo 174 del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia No 063-2007/SUNAT, establece que, en caso se incurra por tercera vez en la infracción tipificada en el numeral 2 del artículo 174° del Código Tributario, como es precisamente la situación del contribuyente intervenido, la sanción aplicable será la de cierre de establecimiento por cuatro (4) días.

3.3.2. *¿En qué consistía la infracción imputada al contribuyente?*

El numeral 3 del artículo 87 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, establece que los contribuyentes están obligados a emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a estos.

El artículo 174 del Código Tributario en sus dos primeros numerales, entre otras, establece las siguientes infracciones vinculadas a la obligación de emitir y otorgar comprobantes de pago: numeral 1) “**no emitir** y/o **no otorgar** comprobantes de pago”; numeral 2) “**emitir** y/u **otorgar** documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago”; de manera que, la infracción del numeral 1) implica una omisión y la infracción del numeral 2) una acción.

En consecuencia, los contribuyentes tienen la obligación formal u obligación administrativa de emitir, por la venta de bienes o la prestación de servicios, comprobantes de pago que cumplan con todos los requisitos exigidos para ser

considerados como tales. El incumplimiento de las referidas obligaciones (no emitir comprobante o emitir un documento que no reúne los requisitos para ser considerado comprobante de pago) constituye infracción, conforme a lo establecido en los numerales 1) y 2) del artículo 174 del Código Tributario.

En el caso de la RTF bajo análisis, por tratarse de la prestación de un servicio de venta de comida preparada a una consumidora final, persona natural, el contribuyente tenía la obligación de emitir y entregar un comprobante de pago, ya sea del tipo Boleta de Venta o Ticket, el cual, debería contener entre otros requisitos, descripción del servicio prestado, la fecha, el lugar y el monto de la operación, la razón social del emisor, el número de RUC, etc.

En efecto, como parte de la transacción a que dio lugar la intervención de la Fedataria Fiscalizadora de la Administración Tributaria, el empleado de la contribuyente entregó a la cliente (la fedataria), junto con el vuelto, un documento que tenía la apariencia de ser un Ticket, dado que contenía datos para cada uno de los requisitos exigidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago para los tickets, entre ellos la dirección del establecimiento, señalando al efecto como dirección: "Centro Cívico Av. Garcilazo de la Vega 1337."

Sin embargo, la Fedataria Fiscalizadora de la SUNAT, consideró que el documento que le fuera entregado con apariencia de Ticket, no reunía los requisitos y características exigidos para ser considerado como tal, al no consignar, respecto del requisito de la dirección, el distrito donde estaba ubicado el establecimiento, conforme lo exige el inciso b) del numeral 5.1. del punto 5, del artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago; de manera que, al entregar un documento que no reunía todos los requisitos y características mínimos para ser considerado ticket, el contribuyente habría incurrido en la infracción prevista en el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario.

3.3.3. ¿Cómo resolvió el caso el Tribunal Fiscal?

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 9882-9-2013, analizada en el presente capítulo, establece como materia controvertida, determinar si el contribuyente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, consistente en emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobante de pago, sabiendo que el contribuyente prestó el servicio de venta de comida preparada, entregando al fedatario, que fungía de consumidor, un ticket en cuyas referencias de la dirección del establecimiento no incluyó el distrito donde estaba ubicado, razón por la cual se le impuso la sanción de cierre de establecimiento por 4 días.

El Tribunal Fiscal resolvió el caso confirmando la sanción de cierre de establecimiento por cuatro días, al haberse acreditado que el contribuyente incurrió por tercera vez en la misma infracción. Declaró la resolución como precedente de observancia obligatoria y estableció el siguiente criterio como vinculante para la Administración Tributaria:

“Las facturas, recibos por honorarios, boletas de venta, liquidaciones de compra y tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras deben contener, entre otros requisitos, como información impresa, la dirección completa del establecimiento en el cual se emiten, esto es, **incluyendo el distrito y la provincia**”.

En consecuencia, a partir de lo antes reseñado, es posible reconstruir el problema a resolver, en torno a la siguiente interrogante:

¿Cuál es el alcance de la obligación establecida en el inciso b) del numeral 5.1 del punto 5 del artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, conforme a lo cual los tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras deberán consignar como información impresa la dirección del establecimiento en el cual se emite el ticket?

3.3.4. Argumentos de las partes

3.3.4.1. Argumentos de la Administración Tributaria

La Administración Tributaria señaló que la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, al haber emitido un documento que no reunía los requisitos y características para ser considerado comprobante de pago, puesto que no se consignó la dirección exacta y completa del establecimiento intervenido, según consta en el Acta Probatoria N° 0200600174584-01, y que al haber cometido la recurrente la misma infracción por tercera vez, le correspondía la sanción de cierre de establecimiento por cuatro (4) días calendarios.

3.3.4.2. Argumentos del contribuyente

El contribuyente en su recurso de apelación interpuesto ante el Tribunal Fiscal formuló los siguientes argumentos de defensa:

Respecto a la imputación efectuada por la Administración Tributaria, en el sentido que no habría consignado la dirección completa en el ticket entregado a la Fedataria, el contribuyente señaló que ni el Código Tributario, ni el Reglamento de Comprobantes de Pago, establecían que los tickets, debían consignar la dirección del

establecimiento de forma completa, ni tampoco se establecía que referencias se deberían proporcionar para que una dirección sea considerada completa; de manera que, la sanción impuesta transgredía el principio de legalidad, al imponerle una sanción por un hecho que no estaba previsto como infracción en la ley.

Asimismo, argumentó que, el inciso b) del numeral 5.1 del punto 5 del artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, establece que los tickets deben contener de forma impresa “la dirección del establecimiento en el cual se emite el ticket”, sin hacer ninguna referencia al distrito, razón por la cual no existía la obligación de señalar el distrito. De manera que, el ticket entregado a la Fedataria durante la intervención, contenía de forma impresa la dirección del establecimiento, puesto que en el referido ticket, se señalaba: “Centro Cívico Av. Garcilazo de la Vega 1337”, con lo cual se cumplió con el requisito de señalar la dirección del establecimiento, al consignar referencias de la ubicación del mismo; y si bien es cierto que, en dicho documento no se hizo referencia expresa al distrito, ello no implicaba una infracción, por cuanto dicha omisión no constituía el incumplimiento de una obligación; no obstante ello, en el ticket se daba como referencia “Centro Cívico”, información que permite determinar que el referido establecimiento se encuentra ubicado en el distrito de Lima. Por lo tanto, los datos proporcionados en el ticket respecto de la dirección identificaban de manera clara y certera la ubicación del establecimiento, diferenciándolo de otros locales, y sin que entre ellos pudiera haber confusión, razón por la cual al haberse cumplido con la obligación no incurrió en infracción.

Asimismo, agregó que la omisión de consignar el distrito, no configura per se la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, debido a que, dicho dispositivo no establece expresamente la obligación de señalar la “dirección completa” y tampoco señala cuáles son los datos que permitirían configurar la dirección completa, como tampoco lo establece el Reglamento de Comprobantes de Pago; razón por la cual, la Administración Tributaria habría efectuando una interpretación extensiva del inciso b) del numeral 5.1 del punto 5 del artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, método no aplicable en materia tributaria, conforme a las restricciones establecidas en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, conforme a la cual, “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.” (subrayado agregado)

El contribuyente también alegó la vulneración del principio de reserva de ley, conforme a la cual, las infracciones sólo pueden ser establecidas mediante norma con rango de ley, o por el reglamento en caso de habilitación pautada; toda vez que, en el caso de autos la exigencia de parte de la Administración Tributaria de señalar la dirección completa no estaría prevista ni en el Código Tributario ni en el

Reglamento de Comprobantes de Pago, razón por la cual se le estaría sancionando por una infracción que no está prevista en norma expresa, como tampoco está prevista la obligación cuyo incumplimiento sería objeto de sanción.

De la misma manera, el contribuyente alegó que en la sanción impuesta se estaría vulnerando el principio de tipicidad, por cuanto, se le estaría exigiendo el cumplimiento de un requisito (dirección completa) que no está tipificado de forma expresa en la ley, y aún cuando en casos anteriores, el Tribunal Fiscal haya exigido el señalamiento del distrito como parte de la dirección, en dichos casos la referida exigencia se debía a que la mencionada referencia era necesaria para diferenciar el establecimiento donde se emite el comprobante de pago, de otros establecimientos con los cuales se podría confundir. Dificultad que no se presentaba en su caso, debido a que, la combinación de los datos proporcionados en el ticket: “Av. Garcilazo de la Vega N° 1337” y “Centro Cívico”, le otorgan a la dirección proporcionada suficientes elementos que permitían diferenciarlo de cualquier otro establecimiento; más aún cuando, el “Centro Cívico” es un lugar público con alto grado de notoriedad conocido por la mayoría de ciudadanos razones por la que se debería dejar sin efecto la sanción impuesta.

3.3.4.3. Argumentos del Tribunal Fiscal

3. 3.4.3.1. Criterio vinculante aprobado mediante acuerdo de Sala Plena

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 9882-9-2013, analizada en el presente capítulo, tiene el carácter de precedente de observancia obligatoria, al haberse emitido de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena del Tribunal Fiscal N° 2013-19.

En ese sentido, cabe señalar que el referido criterio de observancia obligatoria, se emitió en virtud de lo establecido en el artículo 154 del Código Tributario, conforme al cual, las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria.

La norma antes referida fue reglamentada mediante Decreto Supremo N° 206-2012-EF, de fecha 23 de octubre de 2012, conforme al cual, “Existe un criterio recurrente cuando éste ha sido recogido en tres (3) resoluciones emitidas por las Salas del Tribunal Fiscal de la misma especialidad. Dichas resoluciones deberán provenir de tres (3) Salas diferentes de la misma especialidad”; asimismo, el referido decreto supremo, estableció en su Única Disposición Complementaria Transitoria que, a efecto del cómputo, se deberán considerar las resoluciones emitidas a partir del 2008.

El Tribunal Fiscal, mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2013-19, de fecha 27 de mayo de 2013, estableció que el siguiente criterio era un “criterio recurrente” y en consecuencia dispuso que constituía criterio vinculante:

“Las facturas, recibos por honorarios, boletas de venta, liquidaciones de compra y tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras deben contener, entre otros requisitos, como información impresa, la dirección completa del establecimiento en el cual se emiten, esto es, incluyendo el distrito y la provincia.”

Asimismo, la referida Sala Plena, dispuso que la Resolución del Tribunal Fiscal que recoja el referido criterio, debía publicarse en el diario oficial El Peruano, tal como ocurrió con fecha 1 de julio de 2013.

El único fundamento del mencionado Acuerdo de Sala Plena fue, “El mencionado criterio ha sido recogido en las siguientes Resoluciones del Tribunal Fiscal.”

N° RTF	Fecha de emisión	N° de Sala y especialidad
01382-3-2010	05-02-2010	Sala 3 Tributos Internos
16744-9-2012	10-10-2012	Sala 9 Tributos Internos
21648-2-2012	19-12-2012	Sala 2 Tributos Internos

En consecuencia, en el referido Acuerdo de Sala Plena, no se dan razones ni fundamentos acerca de cómo así el referido criterio establecido como vinculante es un criterio recurrente o cuáles son los grados de coincidencia entre los criterios contenidos en las tres resoluciones invocadas como antecedente, como tampoco se dan razones ni fundamentos acerca del sentido y alcance atribuido al requisito de la dirección, en cuanto que, el criterio vinculante establece que los comprobantes de pago, incluyendo los tickets, deben contener “la dirección completa del establecimiento en el cual se emiten, esto es, incluyendo el distrito y la provincia”, cuando la norma aplicable referida a los tickets, esto es, el inciso b) del numeral 5.1 del punto 5 del artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, sólo establece como requisito mínimo impreso, que los tickets deban contener “la dirección del establecimiento en el cual se emite el ticket”, sin hacer referencia a que se trate de una “dirección completa” o que deba hacerse referencia al distrito y la provincia; de manera que, hacen falta razones y fundamentos que justifiquen la conclusión a la que llegó la Sala Plena del Tribunal Fiscal.

En principio, advertimos que en el caso analizado la invocación de las 3 resoluciones mencionadas como antecedente recurrente, antes que justificar la conclusión del Acuerdo de Sala Plena, tiene por objeto justificar el carácter de observancia obligatoria de la resolución a emitir en cumplimiento de lo ordenado

por el Acuerdo de Sala Plena, en concordancia con lo establecido en el artículo 154^o del Código Tributario, conforme a la cual, entre otros supuestos, se puede emitir Jurisprudencia de Observancia Obligatoria en caso exista “criterio recurrente”.

Ahora bien, una adecuada motivación es condición de validez de los actos administrativos, exigencia que no se satisface con la simple invocación de las normas o criterios jurisprudenciales aplicables, ni tampoco con el mero recuento de los hechos, sino que se requiere de una adecuada argumentación y sustentación (razonamiento jurídico), para fundamentar la conclusión; de tal manera que, en el caso bajo análisis podría existir una motivación por remisión o motivación indirecta; es decir que, si bien la conclusión del Acuerdo de Sala Plena, carece de motivación propia, por no expresar directamente las razones y fundamentos que amparan su decisión; sin embargo, el requisito de la debida motivación se cumpliría, al remitirse a las RTFs indicadas como antecedentes recurrentes, las cuales en principio y según la remisión indicada, contendrían la referida motivación, pero esto sólo es una hipótesis, que tendría que demostrarse analizando los referidos antecedentes.

Al efecto, cabe traer a colación lo expresado en el numeral 6.2, artículo 6 de la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, según la cual “Puede motivarse mediante la declaración de conformidad con los fundamentos y conclusiones de anteriores dictámenes, decisiones o informes obrantes en el expediente, a condición de que se les identifique de modo certero, y que por esta situación constituyan parte integrante del respectivo acto.”

Dicho lo cual, se podría suponer que la motivación del criterio vinculante estaría contenida en las RTFs que le sirven de fundamento y a la cual se remite; sin embargo, la motivación por remisión requiere de una remisión expresa a las razones contenidas en anteriores dictámenes, decisiones o informes, hecho que no se produce en el caso planteado, pues no existe remisión a criterio o fundamento específico alguno, salvo la invocación de manera general al “criterio recurrente”, cuyo grado de coincidencia, tampoco se ha demostrado; por lo que, seguidamente analizaremos las resoluciones mencionadas a efecto de determinar si en los hechos el referido criterio recurrente, realmente existe en tales resoluciones.

3.3.4.3.2. Análisis de la RTF N° 1382-3-2010

Esta resolución trata del caso en el que el fedatario fiscalizador durante su intervención recibió un ticket emitido por el contribuyente en el cual no se consignaba ni el distrito ni la provincia, razón por la que levantó la correspondiente acta probatoria.

Posteriormente el Tribunal Fiscal, en vía de apelación confirmó dicho criterio, al verificar en la copia certificada del ticket que no contenía el distrito ni la provincia.

Ahora bien, al analizar la referida resolución nos damos con la sorpresa que la referida resolución tampoco contiene motivación propia, pues en ella se señala que la obligación de consignar en los tickets la dirección en forma completa, incluyendo el distrito y la provincia, es un “criterio establecido por la Resolución N° 1127-4-96”; sin embargo y a pesar de la remisión indicada alcanza a decir “la obligación de consignar la dirección del establecimiento [...] se sustenta en la necesidad de identificar en forma clara al establecimiento y diferenciarlo de otro...”. A continuación, analizaremos la resolución objeto de la segunda remisión.

3.3.4.3.2.1. Análisis de la RTF N° 1127-4-96

Del análisis de la resolución bajo comentario se aprecia que en este caso la controversia radicaba en determinar si la boleta de venta entregada al fedatario fiscalizador cumplía o no con los requisitos del Reglamento de Comprobantes de Pago. Como se puede apreciar en este caso se trata de una boleta de venta y no de un ticket como en el caso de la RTF que la invoca y en consecuencia las normas aplicables también son distintas.

El objeto de la controversia radicaba en determinar si la dirección contenida en la boleta de venta cumplía o no, con los requisitos exigidos para la emisión de boletas por el Reglamento de Comprobantes de Pago, entonces vigente.

En opinión de la Administración Tributaria, la boleta de venta entregada al fedatario fiscalizador no cumplía con los requisitos exigidos debido a que sólo contenía el nombre del jirón donde estaba ubicado el establecimiento comercial y el número de la puerta, más no así el número interior de la tienda o número del “stand”.

De manera que en este caso la discusión radicaba en determinar si para cumplir con el requisito de la dirección era necesario señalar el número del interior, tienda o “stand” o si se cumplía con dicho requisito cuando sólo se señalaba la calle y el número de puerta. En este caso, la inclusión del distrito y la provincia no fueron objeto de discusión.

Al efecto la referida RTF señala:

“...dicho comprobante no cumple con los requisitos señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago vigente a la fecha de comisión de la infracción, aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 067-93-EF/SUNAT al no haber consignado la dirección completa del establecimiento encontrándose acreditada la infracción.”

En consecuencia, según lo establecido en la RTF N° 1127-4-96 la “dirección completa” comprende el nombre de la calle, el número de la puerta de calle y el número del interior. La referida resolución no hace referencia en ningún momento al nombre del distrito ni de la provincia. De manera que, según la referida RTF una dirección sería completa, aun cuando no señale el distrito y la provincia y siempre que cumpla con señalar el número de puerta interior o número de tienda.

En conclusión, la RTF N° 1382-3-2010 que se remite a la RTF bajo comentario, incurre en error al haber sido emitida invocando y remitiéndose a la RTF N° 1127-4-96, atribuyéndole a ésta última un criterio que ella no contiene, dado que en la referida resolución, la discusión no versaba sobre la necesidad o no de consignar el nombre del distrito y la provincia a efecto que la dirección sea completa, sino sobre la necesidad de consignar el número interior del establecimiento o número de “stand” y por cuanto en ésta se analiza la emisión de una boleta de venta y no de un ticket, estando a que los requisitos no son exactamente los mismos y están contenidos en numerales distintos del artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago.

Asimismo, del análisis de las referidas Resoluciones del Tribunal Fiscal se puede concluir que, la disposición normativa contenida en el Reglamento de Comprobantes de Pago, conforme a la cual constituye requisito mínimo de los tickets señalar “la dirección del establecimiento”, puede ser satisfecha de diversas maneras o en distintos grados, según cuales sean las referencias que se den de la dirección. Así, por ejemplo, comprendería, además del nombre de la vía y el número de la puerta, el número interior de tienda, si lo tuviera, o el nombre del distrito, o el nombre del distrito y la provincia.

3.3.4.3.3. Análisis de la RTF N° 016744-9-2012

En este caso el fedatario fiscalizador levantó el Acta Probatoria debido a que durante su intervención en el local del contribuyente se le entregó una boleta de venta en la que se consignaba como dirección del establecimiento el nombre de la avenida, el número exterior y el nombre del distrito. El fedatario consideró que el referido comprobante no cumplía con señalar la dirección completa, pues omitía el número del interior.

El Tribunal Fiscal al analizar el referido comprobante señala que la dirección consignada en la boleta de venta no coincide “con el local intervenido”, ubicado en la “Av. Larco N° 812 Int. 101, Miraflores, Lima, Lima, por lo que se verifica que el referido documento no habría cumplido con consignar la dirección completa del punto de emisión”.

Como se puede apreciar, la materia controvertida consistía en determinar si la boleta de venta entregada al fedatario cumplía con los requisitos establecidos por el Reglamento de Comprobantes de Pago.

En opinión de la Administración Tributaria el referido comprobante de pago no cumplía con los requisitos exigidos al omitir señalar el número del interior, configurando la infracción prevista en el numeral 2) del artículo 174.

El Tribunal Fiscal por su parte señala, “cabe indicar que de acuerdo con el Reglamento de Comprobantes de Pago el dato que debe ser impreso en las boletas de venta, es el punto de emisión declarado ante la Administración Tributaria, la que debe ser consignada en forma completa, indicando el distrito, provincia y departamento en que se encuentra ubicado el establecimiento, lo que permite conocer con certeza su ubicación, más aun cuando con igual nombre se denomina a distritos ubicados en distintas provincias y departamentos.”

Mientras que la discrepancia entre la Administración Tributaria y el contribuyente radicaba en la individualización del punto de emisión señalando la numeración interior de tienda, a efecto de evitar la posible confusión con otros establecimientos ubicados dentro del mismo inmueble o centro comercial. El Tribunal Fiscal resolvió una preocupación diferente, la de evitar la confusión entre establecimientos ubicados en distritos y provincias diferentes, pero que tengan el nombre de la calle y el número de la puerta similares.

Adviértase que según la RTF 16744-9-2012 la exigencia de consignar la “dirección completa” comprende el departamento, además del distrito y la provincia.

3.3.4.3.4. Análisis de la RTF N° 21648-2-2012

En este caso, la fedataria de la Administración Tributaria mediante su intervención comprueba que el contribuyente omitió consignar en sus tickets el nombre del distrito donde estaba ubicado el establecimiento intervenido, razón por la cual levantó la correspondiente acta probatoria

Posteriormente, en vía de apelación el Tribunal Fiscal evalúa el referido comprobante y constata que en el ticket “no se señala el distrito en el cual se encuentra ubicada dicha dirección”, en consecuencia, el Tribunal Fiscal concluye que el referido documento no cumple con los requisitos establecidos por el numeral 5.1 del artículo 8 del Reglamento de Comprobantes de Pago”.

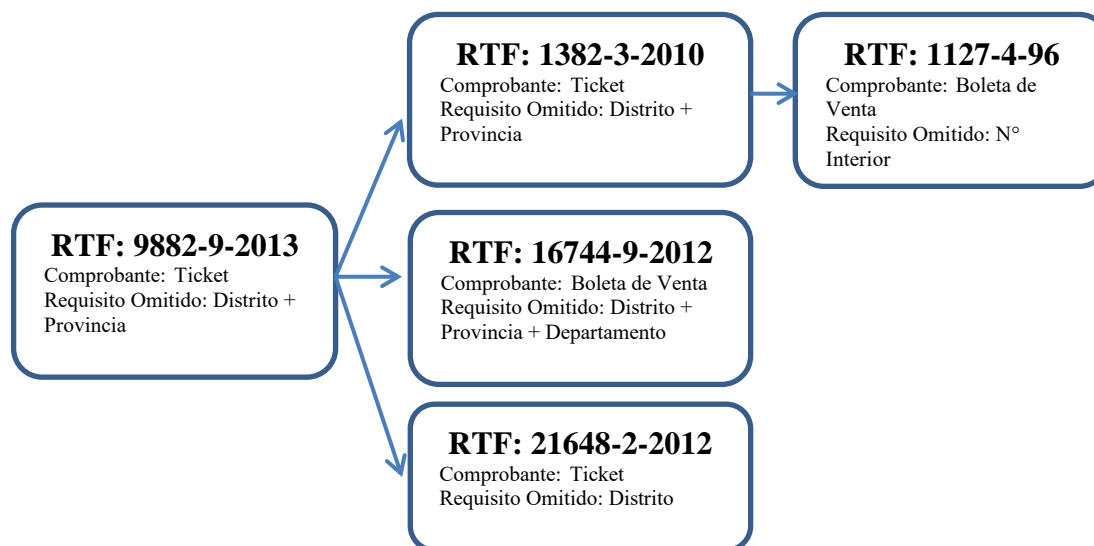
Como se puede apreciar, tanto para la Administración Tributaria como para el Tribunal Fiscal, la omisión en el referido comprobante está referida exclusivamente a la falta de indicación del distrito, no así a la provincia ni al

departamento. Dicho de otra manera, si el referido comprobante, además del nombre de la avenida, el número de puerta y el número de tienda interior, hubiera contenido el nombre del distrito, no hubiera sido objetado ni por la Administración Tributaria ni por el Tribunal Fiscal.

Ahora bien, como el Acuerdo de Sala Plena no contiene las razones que sustentan el criterio aprobado como vinculante, nosotros anticipamos la hipótesis de que, la referida motivación podría estar en las tres RTFs que ella invoca como antecedentes que contienen el “criterio recurrente”. Sin embargo del análisis efectuado de las Resoluciones invocadas N°s 21648-2-2012, 01382-3-2010 y 16744-9-2012 así como de la RTF N° 1127-4-96 a la que se remite la segunda de las antes mencionadas, podemos concluir que tres de ellas **no contienen** la motivación esperada, únicamente la RTF N° 1382-3-2010, escuetamente señala “que tal obligación se sustenta en la necesidad de identificar en forma clara al establecimiento y diferenciarlo de otro”; sin embargo, la referida exigencia de identificación clara del establecimiento, está referida a proporcionar datos sobre la numeración interior o número de “stand” y no a identificar el distrito ni la provincia.

Sin embargo, del análisis de las referidas resoluciones se desprende que la disposición contenida en el inciso b) del numeral 5.1 del punto 5 del artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, conforme al cual, los tickets deben contener como requisito mínimo, la dirección del establecimiento en el cual se emiten, padece de vaguedad extensional; puesto que, las diversas resoluciones exigen para su cumplimiento que se proporcionen distintas referencias, como por ejemplo, además del nombre de la vía y el número de puerta y cuando es aplicable el número interior, el nombre del distrito, en otros casos además del distrito el nombre de la provincia, y en otros casos, adicionalmente a todo lo antes señalado, el nombre del departamento.

A continuación, en el siguiente gráfico mostramos un resumen de las resoluciones analizadas, con indicación de sus antecedentes y las referencias exigidas a efecto de cumplir con señalar la dirección del establecimiento, donde se puede apreciar la inexistencia de criterio recurrente, así como la falta de fundamentación y debida justificación de la resolución emitida con el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria.



3.3.4.3.5. Argumentos expresados en la resolución de observancia obligatoria N° 9882-9-2013

La Resolución de Observancia Obligatoria analizada, en principio da cuenta que mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2013-19 se aprobó el criterio conforme al cual los comprobantes de pago, entre ellos los tickets, deben contener, entre otros requisitos mínimos, “la dirección completa del establecimiento en el cual se emiten, esto es, incluyendo el distrito y la provincia.”

Asimismo, señala que el referido criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal; de manera que, los miembros del referido órgano colegiado están obligados a aplicar el referido criterio vinculante.

Seguidamente, señala que de la revisión del Acta Probatoria queda acreditado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, al haber entregado un documento que no reunía todos los requisitos para ser considerado comprobante de pago, al no señalar la dirección completa del establecimiento.

Con relación a la sanción aplicable señala que, mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 21648-2-2012, de fecha 19 de diciembre de 2012, se determinó que la recurrente había incurrido en la misma infracción en dos oportunidades anteriores, de las cuales la primera fue aceptada mediante Acta de Reconocimiento y la segunda sancionada con cierre de establecimiento, la que a su vez quedó firme y consentida; de manera que, conforme a lo acreditado en el caso analizado, ésta constituía la tercera oportunidad en que la recurrente incurría en la misma infracción, razón por la cual le correspondía la sanción de cierre temporal de establecimiento por cuatro (4) días, tal como lo dispuso la Administración Tributaria, mediante Resolución de Intendencia apelada.

Seguidamente, con relación al argumento del contribuyente, en el sentido que las normas aplicables no disponen que los tickets deban consignar la dirección del establecimiento en forma completa, considerando distrito y provincia y que en todo caso al haber detallado la ubicación de su establecimiento señalando que se encuentra ubicado en el “Centro Cívico”, dio referencias a cerca de su ubicación en el distrito de Lima, el Tribunal Fiscal señala que, conforme a la normatividad aplicable, los comprobantes de pago deben contener de manera impresa la dirección del establecimiento en el cual se emiten, comprendiendo el distrito y provincia, tal como lo han señalado diversas resoluciones emitidas en concordancia con el criterio recurrente establecido por la Sala Plena, procediendo en consecuencia a confirmar la sanción impuesta, al haber incurrido por tercera vez en la infracción de no haber consignado en el comprobante de pago la dirección completa del establecimiento, careciendo de sustento lo alegado por el contribuyente.

Con relación al argumento del contribuyente, en el sentido que la Administración Tributaria habría vulnerado el principio de tipicidad, por cuanto la omisión de consignar el distrito, no configura de manera per se la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal señala que, conforme a la normatividad aplicable, para que un comprobante de pago sea considerado como tal, debe cumplir con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, siendo uno de ellos consignar de manera impresa la dirección del establecimiento en el cual se emite dicho comprobante, no habiendo cumplido la recurrente con consignar en el documento emitido dicho requisito, configurándose en consecuencia la referida infracción.

De manera que, el Tribunal Fiscal no respondió al contribuyente y no dio razones para sustentar su criterio conforme al cual, allí donde la norma exige señalar “la dirección del establecimiento”, se debe interpretar “dirección completa”, y que dirección complea comprende señalar el distrito y la provincia.

Finalmente el Tribunal concluye que, de los actuados no se aprecia que se hubiesen vulnerado los principios de tipicidad y de reserva de ley, ni que se hubiese efectuado una interpretación extensiva de norma alguna, violando la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, razón por la cual los referidos argumentos, carecen de sustento.

A continuación, en el siguiente cuadro resumen mostramos las resoluciones analizadas, incluyendo la RTF de observancia obligatoria, agrupadas por el tipo de comprobante de pago entregado y por la base legal que regula el requisito de la dirección.

CUADRO RESUMEN

AUSENCIA DE CRITERIO RECURRENTE				
N° RTF	COMPROBANTE DE PAGO	REQUISITO OMITIDO (Acta Probatoria)	REQUISITO EXIGIDO (RTF)	BASE LEGAL
21648-2-2012	Ticket	Distrito	Distrito	Artículo 8, Numeral 5, Punto 5.1, Inciso b)
01382-3-2010	Ticket	Distrito y provincia	Distrito y provincia	
9882-9-2013 JOO	Facturas, recibos por honorarios, boletas de venta, liquidaciones de compra, tickets, cintas emitidas por máquinas registradoras		Distrito y provincia	
16744-9-2012	Boleta de venta	Número interior	Distrito, provincia y departamento	Artículo 8, Numeral 3, Punto 3.1, Inciso b)

No obstante, las limitaciones argumentativas de las resoluciones analizadas, de ellas se puede extraer las siguientes conclusiones:

- 1) Con relación al requisito de la dirección que deben contener los tickets, la norma aplicable es el inciso b) del numeral 5.1 del punto 5 del artículo 8° del Reglamento de Comprobantes de Pago, la cual establece como requisito impreso de los tickets, contener “la dirección del establecimiento en el cual se emite el ticket”,
- 2) La referida disposición normativa da lugar a varias interpretaciones, poniendo de manifiesto la existencia de indeterminación semántica en la misma,
- 3) A efecto de resolver el caso, corresponde determinar qué tipo de indeterminación semántica contiene la disposición analizada, cuáles son sus características y cuáles son sus formas de resolver.

En consecuencia, caben formularse las siguientes interrogantes:

- 1) ¿El caso configura un supuesto de laguna de reconocimiento?

2) ¿El requisito consistente en señalar la dirección del establecimiento, establecido por el Reglamento de Comprobantes de Pago, importa un problema de vaguedad extensional?

3) ¿Cuántos y qué datos se deben consignar en los tickets para considerar que se ha proporcionado la dirección completa del establecimiento?

4) ¿Es posible cumplir con el requisito de señalar la dirección del establecimiento en los tickets, cuando no se consigna el distrito ni la provincia en que está ubicado el establecimiento en el que se emite el ticket?

3.4. LAS LAGUNAS DE RECONOCIMIENTO

3.4.1. *Definición de laguna de reconocimiento*

Las lagunas de reconocimiento son aquellas que se producen como consecuencia de dos clases de indeterminación semántica: la indeterminación semántica por ambigüedad y la indeterminación semántica por vaguedad, de que padecen las disposiciones normativas. Nótese que no todo problema semántico del que puedan padecer las normas jurídicas da lugar a lagunas de reconocimiento, sino sólo los antes referidos. Así, por ejemplo, la polisemia o los problemas derivados de la significación de los enunciados, no dan lugar a lagunas de reconocimiento.

En ese sentido, las lagunas de reconocimiento se producen cuando existe una disposición normativa aplicable al caso por lo que, en principio y de manera general, no podría hablarse de falta de regulación (laguna). Sin embargo, debido a la indeterminación semántica, por ambigüedad o por vaguedad, que padece la referida disposición normativa, ésta no es capaz de suministrar una guía certera y precisa sobre su sentido ordenador. Por ello, no se sabe si determinados casos individuales se encuentran comprendidos en el caso genérico cubierto por ella, dando lugar dicha circunstancia a las denominadas lagunas de reconocimiento.

Al efecto, Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin señalan lo siguiente: “llamaremos lagunas de reconocimiento a los casos individuales en los cuales, por falta de determinación semántica de los conceptos que caracterizan a un caso genérico, no se sabe si el caso individual pertenece o no al caso genérico en cuestión”³⁷³.

Por su parte Ángeles Ródenas señala que “la indeterminación lingüística supone que no es posible identificar qué es lo que el derecho requiere debido a

³⁷³ Alchourrón Carlos y Eugenio Bulygin. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. Editorial Astrea. Buenos Aires 2006, p. 63.

problemas del lenguaje mediante el que éste se expresa. La indeterminación lingüística puede tener su origen tanto en problemas de ambigüedad como en problemas de vaguedad”³⁷⁴.

Si bien es cierto que, usualmente, las partes en un proceso o en un procedimiento o los distintos operadores jurídicos en un conflicto asignan distintas interpretaciones a las disposiciones aplicables al caso en cuestión, ello no siempre se produce a causa de una laguna de reconocimiento, pues las referidas lagunas sólo ocurren cuando la disposición aplicable padece de **vaguedad** o **ambigüedad**, es decir, en aquellas situaciones en las que no se sepa cuándo un caso particular corresponde a la regla general, a causa de las referidas indeterminaciones semántica de la regla. En tales situaciones, mediante ponderación de principios, se crea la norma *ad hoc* que, estando dentro del alcance semántico de la disposición aplicable, la precisa y aclara, fijando su contenido; es decir, se crea un enunciado interpretativo a partir de la comprensión del caso desde los principios subyacentes al mismo, lo cual resuelve la controversia precisando algo que se hallaba de manera genérica en la disposición analizada.

3.4.2. Clasificación de las lagunas de reconocimiento

Las lagunas de reconocimiento se clasifican en dos grupos, teniendo en consideración el defecto lingüístico del que padecen, en: lagunas de reconocimiento por ambigüedad y lagunas de reconocimiento por vaguedad.

Antes de proseguir, conviene precisar que la teoría de las lagunas en el derecho, y luego la teoría de la indeterminación jurídica, surgieron como respuesta frente a la necesidad de poner de manifiesto las limitaciones del positivismo teórico, así como de los postulados de la escuela de la exégesis, frente a problemas prácticos que estas últimas no podía ignorar ni resolver. En ese sentido, la teoría de las lagunas en el derecho opuso frente a la tesis de la completitud la teoría de las lagunas normativas. Frente a la tesis de la claridad, transparencia, interpretación mecánica y unívoca de las normas, opuso la teoría de las lagunas de reconocimiento por ambigüedad y por vaguedad. Frente a la teoría de la coherencia de las normas, opuso la teoría de las antinomias. Finalmente, frente a la separación conceptual entre derecho y moral, opuso la teoría de las lagunas axiológicas.

En consecuencia, los problemas que se abordan en el estudio de las lagunas de reconocimiento, también son tratados, desde otros presupuestos teóricos, como la teoría de la interpretación, la cual implica también una superación de las primigenias tesis del positivismo teórico de la interpretación mecánica y unívoca de la ley, y de concebir al juez como la “boca muda de la ley”, pues admite que las

³⁷⁴ Ródenas, Ángeles. Los intersticios del derecho. Indeterminación, validez y positivismo jurídico. Madrid, Marcial Pons. 2012. p. 27-28.

normas no tienen o no siempre tienen esas características, sino que por el contrario, es muy frecuente que en ellas se adviertan problemas interpretativos.

3.4.2.1. *Lagunas por ambigüedad*

La ambigüedad es aquel tipo de indeterminación lingüística que como señala Mauro Barberis “atañe a la connotación de los términos”³⁷⁵ “es decir a los rasgos comunes de las cosas individuales a las cuales se aplica el término”³⁷⁶. De esta manera, una misma expresión puede tener diversos significados, como por ejemplo el término “Derecho”, que puede significar “Derecho objetivo”, “Derecho subjetivo” o “Doctrina”, pero el referido término también significa “justo”, “recto”, “directo”, “enhiesto”, “diestro”, “anverso”, entre otros significados.

En ese sentido, “un término es ambiguo cuando, en nuestro lenguaje usual, posee dos o más significados distintos e independientes.”³⁷⁷

Como se puede apreciar, un término ambiguo puede indicar “cosas diversas, individualizadas por connotaciones diferentes”³⁷⁸. Sin embargo, nada impide que varios de dichos significados, siendo distintos, se puedan agrupar al estar relacionados entre sí; de manera que, es posible distinguir la ambigüedad de la polisemia.

La polisemia está referida a aquellos casos en los que las connotaciones de los significados, siendo diferentes, no tienen vinculación directa entre sí.

La ambigüedad lingüística “... puede traer su causa en alguno de los siguientes tipos de problemas: semánticos, sintácticos y pragmáticos. La ambigüedad semántica afecta a los términos. Hablamos de ambigüedad semántica cuando un mismo término es susceptible de asumir diferentes significados [...] Por su parte, la ambigüedad sintáctica afectaría a la estructura lógica de los enunciados, es decir, al modo en que las palabras están conectadas entre sí. [...] Finalmente, respecto de la ambigüedad pragmática, hay que comenzar advirtiendo que es un tipo de ambigüedad raro. Se produciría cuando un mismo enunciado puede cumplir diferentes usos o funciones del lenguaje, sin que el contexto sea posible esclarecer de qué uso se trata”³⁷⁹.

³⁷⁵ Barberis, Mauro. Introducción al estudio del derecho. Lima, Palestra 2015. p. 74.

³⁷⁶ Barberis, Mauro. Introducción al estudio del derecho. Lima, Palestra 2015. p. 74.

³⁷⁷ García Amado, Juan Antonio. Razonamiento jurídico y argumentación. Nociones introductorias. León, Eolas Ediciones 2012, p. 16.

³⁷⁸ Barberis, Mauro. Introducción al estudio del derecho. Lima, Palestra 2015. p. 74.

³⁷⁹ Ródenas, Ángeles. Los intersticios del derecho. Indeterminación, validez y positivismo jurídico. Madrid, Marcial Pons. 2012. p. 28.

En el ejemplo inicialmente planteado respecto del término “Derecho” existe ambigüedad semántica entre los primeros términos (“Derecho objetivo”, “Derecho subjetivo”, “Doctrina”), todos ellos vinculados al ámbito jurídico, pues existirá duda a cuál de ellos se refiere, y existe polisemia u homonimia respecto de los últimos (“justo”, “directo”, “enhiesto”, “diestro”, “anverso”), en tanto que entre ellos no existe relación.

La ambigüedad sintáctica es aquella que se produce “cuando el modo de colocar las palabras en un enunciado hace que la referencia de ese enunciado pueda tener más de un sentido, pues puede ser entendido de dos maneras diferentes y, en consecuencia, modificarse así su referencia”³⁸⁰; de manera que, en la ambigüedad sintáctica la equivocidad “resulta del modo de organizar la frase. Con un orden distinto de las palabras o una estructura distinta de la frase, dicha ambigüedad sintáctica se habría evitado”³⁸¹.

En consecuencia, la ambigüedad en el derecho está referida a la indeterminación lingüística (semántica, sintáctica o pragmática) de las disposiciones normativas, cuyas connotaciones, siendo diferentes, están relacionadas entre sí. De esta manera, el término por falta de precisión en su sentido o intención es ambiguo aun dentro de un mismo contexto.

El contexto es muy importante a efecto de atribuir sentido o significación a los términos y enunciados pues, tomando en cuenta el contexto, se puede reducir considerablemente la indeterminación lingüística. Sin embargo, dicha función esclarecedora del contexto sólo se cumple cabalmente en el caso de la polisemia, no así en el caso de la ambigüedad, debido a que ambigüedad se presenta dentro de un mismo contexto.

Ello no quiere decir que el contexto sea irrelevante respecto de la ambigüedad, toda vez que, siguiendo el ejemplo inicialmente planteado, puede haber casos en los que el contexto permita una adecuada atribución de significación del término “Derecho”, discriminando adecuadamente su significación, entre, por ejemplo, “Derecho subjetivo” o “Derecho objetivo” o “doctrina jurídica”.

En consecuencia, los defectos de precisión o falta de precisión derivados de la polisemia se pueden reducir y hasta eliminar con el uso adecuado del contexto. En cambio, los casos de falta de precisión por ambigüedad, para ser eliminados, requieren de un nuevo acto normativo que precise el sentido o la intención con que se empleó el término, atribuyéndole en consecuencia el significado correspondiente.

³⁸⁰ García Amado, Juan Antonio. Razonamiento jurídico y argumentación. Nociones introductorias. León, Eolas Ediciones 2012, p. 17.

³⁸¹ García Amado, Juan Antonio. Razonamiento jurídico y argumentación. Nociones introductorias. León, Eolas Ediciones 2012, p. 17.

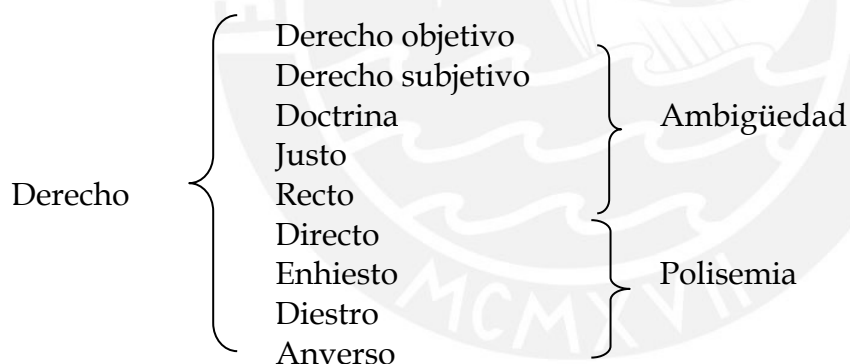
De allí la razón por la cual a los referidos problemas se les denomina problemas de interpretación.

Lo que ocurre es que hay casos en los que, a causa de la ambigüedad en la disposición, el contexto no permite atribuir una significación determinada, siendo todas sus significaciones igualmente posibles. Ese es precisamente el caso al que se denomina **laguna de reconocimiento por ambigüedad** toda vez que hace falta una norma que precise cuál de los sentidos posibles es el que debiera ser tomado en consideración, es decir, se requiere que el sistema sea completado con una nueva norma o una declaración autoritativa que subsane la laguna declarada.

En consecuencia, a causa de la ambigüedad en la disposición se incurre en indeterminación jurídica, al no existir certeza sobre el sentido prescrito, pues siendo relevante la distinción y el legislador no haberla establecido, el sistema contiene una laguna o falta de previsión normativa, en este caso una laguna por ambigüedad.

En el siguiente cuadro mostramos el esquema de lo antes señalado.

EJEMPLO DE INDETERMINACIÓN SEMÁNTICA



Ahora bien, las lagunas por ambigüedad son aquellas que se producen como consecuencia de que la norma aplicable carece de la precisión requerida, respecto del sentido o intención en que se emplean los términos contenidos en ella; es decir, la norma aplicable padece de indeterminación lingüística.

Tradicionalmente se ha venido sosteniendo que el derecho tributario carece de lagunas y en consecuencia en esta área del derecho es inaplicable, entre otros, el método de la analogía, debido a que en materia tributaria los principios de legalidad y reserva de ley son centrales y definitorios, al punto que lo proscriben.

Sin embargo, el principio de legalidad lejos de evitar o proscribir las lagunas en el derecho tributario, en particular las lagunas de reconocimiento, lo que realmente hace es convertir a dichas lagunas en inevitables. Veamos porqué.

Usualmente los casos de indeterminación lingüística son resueltos por la jurisprudencia apelando al empleo de los conocidos métodos de interpretación jurídica; sin embargo, es sabido que mediante la interpretación no se puede agregar ni quitar nada a la norma. De esta manera, ortodoxamente, los casos de indeterminación lingüística no podrían ser resueltos mediante la interpretación jurídica, entendida esencialmente como interpretación literal, que era el único método admitido por el positivismo teórico, o método central alrededor del cual podían girar los demás métodos, convenientemente condicionados y limitados por aquél. Sin embargo, ni los jueces ni los funcionarios administrativos pueden dejar de resolver las controversias sometidas a su decisión, por falta o deficiencia de la norma. En tales casos, si la interpretación no es aplicable ¿cuál sería el procedimiento técnico jurídico que deben ser empleados en dichos casos?

La única solución jurídicamente posible es reconocer la existencia de lagunas por ambigüedad y aplicar los correspondientes procedimientos de integración jurídica pues “hasta hoy, el positivismo jurídico ha sido incapaz de proporcionar un instrumental teórico adecuado que permita la reconstrucción racional del razonamiento que el ordenamiento jurídico demanda en estos casos de los órganos de aplicación.”³⁸²

Así, aun cuando la jurisprudencia declare la inaplicación de los métodos de integración jurídica en materia tributaria e invoque en su lugar los métodos de interpretación, lo que realmente hace es aplicar los métodos de integración jurídica y, lo que es peor, sin el rigor teórico requerido ni la fundamentación necesaria. Ello pues, “por más que la interpretación se entienda como una actividad con un amplio abanico de posibilidades de juego, cabe concebir un punto en el que la baraja queda rota y no se puede seguir hablando de actividad interpretativa, sino de creación discrecional de derecho.”³⁸³

Si realmente existe indeterminación lingüística por ambigüedad de los términos empleados en las normas jurídicas, y en consecuencia la norma aplicable carece de la precisión del sentido o intención ordenador, la solución al caso no puede ser obtenida mediante “interpretación de la ley” (*interpretatio legis*) sino mediante la integración jurídica, esto es, mediante el recurso a los principios subyacentes.

³⁸² Ródenas, Ángeles. Los intersticios del derecho. Indeterminación, validez y positivismo jurídico. Madrid, Marcial Pons. 2012. p. 15.

³⁸³ Ródenas, Ángeles. Los intersticios del derecho. Indeterminación, validez y positivismo jurídico. Madrid, Marcial Pons. 2012. p. 15.

Mediante la denominada integración jurídica, se propugnaba volver a hacer uso de aquello que hasta el siglo XVIII se denominó “interpretación del derecho” (*interpretatio iuris*), procedimiento que, además de la determinación del sentido ordenador del material normativo, incluía un componente creativo de nuevas soluciones, así como toda la actividad de elaboración doctrinal de las normas jurídicas y donde la actividad de integración de la ley (la individualización de nuevas normas) era aún más importante que la aclaración sobre su sentido³⁸⁴.

Si bien es cierto que el uso del procedimiento de integración jurídica tuvo en su momento numerosos detractores, en el actual Estado Constitucional de Derecho, donde pacíficamente se admite que el concepto de norma jurídica incluye tanto a reglas como a principios, carece de sustento las referidas objeciones; por cuanto, la integración jurídica es uno de los procedimientos que viabilizan la aplicación de los referidos principios que, al tener valor normativo, no pueden no estar presentes en la solución de los conflictos jurídicos, máxime cuando los referidos conflictos tengan mayor dificultad o mayor importancia.

En consecuencia, todo lo que la interpretación literal o lingüística de la ley puede hacer es poner de manifiesto la ambigüedad lingüística existente en la disposición aisladamente considerada, es decir, establecer las igualmente posibles interpretaciones del término o de la disposición interpretada. La interpretación literal de la ley no nos podría decir cuál de ellas se debe elegir porque lingüísticamente no hay elementos para ello. En esos casos, será necesario realizar una interpretación más comprensiva, sea que hagamos uso de lo que hasta el siglo XVIII se denominó “interpretación del derecho”, que luego se denominó integración jurídica, o de los recursos de la moderna teoría de interpretación jurídica, que tiene un alcance muchísimo más comprensivo que la mera interpretación literal.

En conclusión, las auténticas ambigüedades son aquellas donde la interpretación literal de la ley no puede determinar el significado cierto del término o disposición interpretada, toda vez que el término padece de indeterminación y no hay elementos lingüísticos para esclarecer el asunto de su significación. En otras palabras, el término admite diversas significaciones igualmente posibles, en cuyo caso, corresponderá que se declare la existencia de una laguna por ambigüedad y en consecuencia, se proceda a su integración jurídica, creando de manera *ad hoc* la precisión del sentido o intención faltante que elimine la indeterminación lingüística advertida.

3.4.2.2. Lagunas por vaguedad

³⁸⁴ Lifante Vidal, Isabel. Argumentación e interpretación jurídica. Escepticismo, intencionalismo y constructivismo. Valencia, Tirant lo Blanch 2018, p. 31.

La vaguedad no alude al sentido del término sino a la extensión del mismo. Así, por ejemplo, dado el contexto pudiera ser claro el significado del término “calvo”, referido a la persona que ha perdido cabello, de manera que el referido término al no tener diversas significaciones o no referirse a objetos diversos no tendría ambigüedad. Sin embargo, al no saberse con precisión su extensión, el término adolece de vaguedad respecto del caso concreto, debido a que siempre es posible preguntar ¿cuántos cabellos se necesita tener para calificar o no como calvo?, la sola expresión ‘calvo’ no lo dice.

Al efecto Herbert Hart L.A. señala que “un hombre con un cráneo reluciente es claramente calvo; otro que tiene una hirsuta melena, claramente no lo es; pero la cuestión de si es calvo un tercer hombre que tiene una mata de cabellos aquí y otra allá podría ser discutida interminablemente, si se la considerara importante, o si dependiera de ella alguna decisión práctica”³⁸⁵.

Así, puestos en la circunstancia de determinar si cierta persona califica o no como calvo a efecto de atribuirle cierta consecuencia jurídica, nos hallaríamos frente a una indeterminación lingüística que da origen a una laguna de reconocimiento por vaguedad.

Lo mismo se puede decir del concepto “justiprecio”, “gasto deducible” o “valor de mercado”, siendo este último un concepto indeterminado respecto del cual no se sabe con certeza su cuantía a pesar de los rigurosos procedimientos matemáticos que se puedan emplear en su cálculo. Ello debido a que el resultado de dichas operaciones está en función de la cantidad de transacciones que se tomen en consideración en los referidos cálculos, así como de cuáles sean esas transacciones consideradas puesto que, de la variación de alguno de los elementos considerados, variará el resultado final. Así, “...un intercambio al precio medio de mercado es sin duda una venta; una presunta ‘venta’ a un precio irrisorio es una donación disimulada. Pero, ¿a qué precio debemos fijar el confín entre la venta y la donación?”³⁸⁶

En consecuencia, la vaguedad es un tipo de indeterminación lingüística que “... no atañe al término sino a su sentido, y más exactamente a la denotación de éste: es la duda de si algo –un género de cosas, o una cosa individual– está incluido o no en esta denotación. Términos como ‘selva’ o ‘alto’ tienen una única connotación, y por tanto no son ambiguos, pero su denotación es vaga, tiene límites indeterminados”³⁸⁷. ¿Cuántos árboles se requieren para que un conjunto de árboles califique como una selva?, ¿50, 100, 1000 o más árboles?, ¿un bosque califica como

³⁸⁵ Hart, Herbert L.A. El Concepto de Derecho. Buenos Aires, AbeledoPerrot 2011, p. 5.

³⁸⁶ Guastini, Riccardo. La sintaxis del derecho. Madrid, Marcial Pons 2016, p. 340.

³⁸⁷ Barberis, Mauro. Introducción al estudio del derecho. Lima, Palestra 2015, pp. 76-77.

selva?, ¿qué estatura debe tener una persona para calificar como alta?, ¿Cuándo un gasto para el Impuesto a la Renta es causal?

En ese sentido se puede afirmar que el problema de la indeterminación derivado de la vaguedad es una cuestión de grado de adecuación de un caso particular en el campo de aplicación de un concepto general. De esta manera, padecen de vaguedad "...las denotaciones sub-incluyentes, menos comprensivas, donde la duda versa sobre el hecho de si algo está incluido o no en la denotación del término."³⁸⁸

También existe vaguedad en los denominados "conceptos jurídicos indeterminados" toda vez que "cuando el legislador usa un 'concepto jurídico indeterminado' -tal como 'abuso del derecho', 'fraude de la ley', 'prodigalidad', 'buena fe', etc.- lo que hace es configurar el caso o caracterizar la acción mediante propiedades valorativas, sin determinar que propiedades descriptivas constituyen las condiciones de aplicación de la propiedad valorativa correspondiente."³⁸⁹

En consecuencia, "lo característico de la utilización de este tipo de conceptos [los conceptos jurídicos indeterminados] es que implican una renuncia del legislador a introducir propiedades descriptivas en la norma y, en su lugar, suponen una remisión a los acuerdos valorativos vigentes en un determinado colectivo social. Lo cual no significa, por cierto, que dichos acuerdos prevean una respuesta para todos y cada uno de los casos que se le planteen, pero sí que siempre habrá un conjunto de casos que son paradigmas de la aplicación del concepto"³⁹⁰.

Ahora bien, de lo antes señalado se puede concluir que "es posible diferenciar entre problemas de vaguedad extensional y de vaguedad intencional. Hablamos de vaguedad extensional cuando no está claro el campo de aplicación de un concepto y de vaguedad intencional cuando no queda claro el conjunto de rasgos que lo caracterizan. Por ejemplo, en el enunciado que expresa 'se considerará punible la tenencia de droga en cantidad suficiente para el tráfico', la noción de 'cantidad suficiente para el tráfico' resulta intencionalmente vaga"³⁹¹.

En consecuencia, cuando se trata de un problema de grado de adecuación o de determinación cuantitativa, estamos frente a un problema de laguna de reconocimiento por vaguedad extensional, y cuando nos hallamos frente a un

³⁸⁸ Barberis, Mauro. Introducción al estudio del derecho. Lima, Palestra 2015, pp. 78.

³⁸⁹ Ruiz Manero, Juan. Sistema jurídico: Lagunas y antinomias. En: Conceptos básicos del derecho. Madrid, Marcial Pons, 2015, Nota 9, p. 56.

³⁹⁰ Ródenas, Ángeles. Los intersticios del derecho. Indeterminación, validez y positivismo jurídico. Madrid, Marcial Pons. 2012. p. 30.

³⁹¹ Ródenas, Ángeles. Los intersticios del derecho. Indeterminación, validez y positivismo jurídico. Madrid, Marcial Pons. 2012. p. 29.

problema de determinación de los rasgos característicos de un caso (combinatorio) estamos frente a un problema de laguna de reconocimiento por vaguedad intencional.³⁹²

3.4.2.2.1. *La vaguedad y el defecto de las normas*

Es un hecho muy fácil de comprobar que las reglas jurídicas contienen términos precisos, pero también términos vagos y ambiguos. En consecuencia, hasta cierto punto, las reglas podrían ser claras y precisas si el legislador así se lo propusiera, utilizando para ello términos claros y precisos.

Sin embargo, un sistema diseñado íntegramente con reglas claras y precisas sería un sistema anquilosado de nacimiento, incapaz de dar respuesta a nuevas situaciones sociales o a situaciones entonces no imaginadas como relevantes por el legislador que las emite.

Por otro parte, es muy difícil imaginar como plausible un ordenamiento diseñado íntegramente con reglas vagas y ambiguas, debido a que un ordenamiento como ese no podría cumplir su función de regular previsiblemente las conductas sociales. Nunca se sabría con anticipación lo que ellas establecen para situaciones concretas sino hasta cuando un juez emita al respecto su pronunciamiento, el cual por lo demás sólo sería válido para ese caso, judicializando de esa manera todas las interacciones sociales.

En consecuencia, lo deseable es un prudente equilibrio entre el uso de términos claros y precisos, pero también conceptos indeterminados, términos vagos y generales.

No obstante los inflamados discursos que se dieron antes y después de la Revolución Francesa a favor de la claridad, precisión y generalidad de las normas jurídicas, así como sobre la completitud y coherencia del ordenamiento jurídico, al que se terminó denominando "sistema jurídico", y a pesar de los repetidos panegíricos a cargo de teóricos y doctrinarios, alabando las enormes ventajas de la claridad de las normas en la construcción de la modernidad, al ser garantía de certeza, previsibilidad y seguridad jurídica, los dispositivos legales no por ello han dejado de contener términos vagos y ambiguos, debido a que "la precisión no siempre es útil al regular las conductas de los miembros de la comunidad."³⁹³

El anhelo de la nítida claridad, perfecta sistemática, exacta precisión y totalizadora completitud de las normas jurídicas y del ordenamiento jurídico, que

³⁹² Barberis, Mauro. Introducción al estudio del derecho. Lima, Palestra 2015, pp. 74.

³⁹³ Endicott, Timothy. Palabras y reglas. Ensayos en filosofía del derecho. México, Distribuciones Fontamara S.A. 2004, p. 74.

alcanzó su máxima expresión con la dación del Código Civil Francés de 1804, llevó a sus partidarios a imaginar la prescindencia de la interpretación legal, proponiéndose con ella evitar la arbitrariedad y la discrecionalidad de los jueces y funcionarios estatales, cuyos desvaríos alcanzaron niveles delirantes en el antiguo régimen previo a la revolución francesa.

Sin embargo, una norma precisa no conlleva necesariamente a la eliminación de la discrecionalidad sino, por el contrario, a su ineludible consumación, toda vez que ella misma no es sino la manifestación de una decisión discrecional; debido a que, es el legislador quien discrecionalmente elige, entre las diversas opciones disponibles, el término preciso que la ley ha de contener, asignándole consecuencias jurídicas que no alcanzarán a supuestos que tienen con la expresión elegida, una proximidad y similitud manifiestas. En consecuencia, se podría concluir que “toda norma precisa incurre en arbitrariedad a causa de su precisión”³⁹⁴.

Por lo demás, la mera elección de términos precisos o claros no garantiza alcanzar los objetivos perseguidos, ya que los referidos resultados no se producen de manera mecánica ni automática. En un caso específico, entre el texto de la norma y la concreta solución legal media inevitablemente el intérprete, la interpretación y la adjudicación de sentido y significación.

En ese sentido, se puede decir que “las enunciaciones precisas de los legisladores crean leyes precisas solamente cuando los funcionarios del sistema tienen buenas razones para darles un efecto preciso.”³⁹⁵

A mayor abundamiento, “todas las comunicaciones del legislador sobre la materia pueden ser precisas, pero el efecto sobre el derecho no es de igual manera preciso. Los jueces en una controversia pueden encontrar recursos en el derecho para dispensar a los automovilistas de la prohibición en caso de necesidad, o coacción, o sobre la base de ciertas clases de error. Estos fundamentos son fundamentos de principio, cada uno de los cuales es vago. Todos los fundamentos de principios son vagos porque descansan sobre consideraciones normativas y evaluativas que son, en sí mismas, vagas.”³⁹⁶

Es posible que en algunos casos la vaguedad de las normas jurídicas sea un defecto de las mismas, en el sentido que aun cuando se tenga el propósito de hacerlas claras y precisas, ya sea por impericia, negligencia u otra limitación del legislador o

³⁹⁴ Endicott, Timothy. Palabras y reglas. Ensayos en filosofía del derecho. México, Distribuciones Fontamara S.A. 2004, p. 75.

³⁹⁵ Endicott, Timothy. Palabras y reglas. Ensayos en filosofía del derecho. México, Distribuciones Fontamara S.A. 2004, p. 77.

³⁹⁶ Endicott, Timothy. Palabras y reglas. Ensayos en filosofía del derecho. México, Distribuciones Fontamara S.A. 2004, p. 77.

del lenguaje, se produzcan normas defectuosas o deficitarias o estropeadas. Sin embargo, en la mayoría de los casos lo que sucede es algo diferente ya que con frecuencia los términos vagos y los conceptos indeterminados son empleados deliberadamente con la finalidad de demarcar sentidos normativos y trasladar al juzgador la tarea de determinar la regla específica para cada caso concreto. Ello con la seguridad que de esa manera es posible alcanzar mejores soluciones para cada caso en específico y, con ello, lograr la finalidad de correlacionar convenientemente los principios subyacentes, en particular, los principios que se hallan en tensión, con los hechos de cada caso concreto.

Toda regulación es una injerencia o intromisión del Estado en el ámbito de la libertad de las personas. Si se regula con límites precisos, ello reducirá las “dudas y desacuerdos” respecto de su contenido, ofreciéndose con ello “ciertos beneficios que son comúnmente asociados con el Estado de Derecho”³⁹⁷. Pero los límites precisos siempre son arbitrarios, porque cuando son fijados incluyen y excluyen supuestos que, estando próximos al límite, tienen tratamientos distintos. Así, por ejemplo, al fijar la mayoría de edad en una edad exacta, quienes tengan dicha edad más un día tendrán capacidad jurídica y aquellos que tengan un día menos que la edad señalada no, a pesar de que las condiciones fácticas puedan ser muy similares.

Como se puede apreciar, la regulación de la capacidad jurídica de las personas tiene por finalidad correlacionar aptitud personal con reconocimiento de poder ejercer derechos cívicos y ciudadanos. Sin embargo, un límite preciso, como por ejemplo 18 años, discrimina entre sujetos con manifiesta aptitud similar. En ese caso la regulación con un término vago permitiría alcanzar mejor la finalidad perseguida, aunque con un término vago no existiría certeza desde cuándo se tiene capacidad de ejercicio, haciendo necesario que ésta se determine caso por caso.

Asimismo, en el diseño de un impuesto se debiera correlacionar la magnitud del gravamen o carga impositiva con la capacidad económica para solventarlo del sujeto pasivo, es decir, se debería tener en cuenta la correlación entre capacidad contributiva y gravamen. Esa correlación finalmente se debería expresar en una tasa del tributo o alícuota, la cual debería ser fijada con precisión. Así, por ejemplo, en un porcentaje o un tanto por unidad de medida, de manera que en su aplicación no haya ninguna duda de cual debiera ser la tasa a aplicar.

En consecuencia, la tasa del impuesto es una regla clara, precisa y general, cuya interpretación o asignación de sentido jurídico está exenta de discusión puesto que carece de ambigüedad, vaguedad o imprecisión. Por ejemplo, si la alícuota se fijó en 30%, no hay como sostener que en un determinado caso se debiera aplicar 29.5% o 32%. En el ejemplo planteado 30% es 30%, y en el plano jurídico no hay

³⁹⁷ Endicott, Timothy. Palabras y reglas. Ensayos en filosofía del derecho. México, Distribuciones Fontamara S.A. 2004, p. 74.

discusión posible sobre ello. Se puede discutir la conveniencia de una menor o mayor tasa, pero esa es una discusión de política jurídica orientada a la modificación de la norma con un nuevo acto legislativo, pero no tiene por objeto la aplicación de la norma. En ese caso si la regla dice 30% se aplica 30%.

Sin embargo, la precisión y claridad de la tasa impositiva no necesariamente permite alcanzar el objetivo señalado de correlacionar la capacidad contributiva con la magnitud del gravamen, puesto que puede haber casos en los que 30% sea confiscatorio u otros casos en los que sea una tasa exigua, y no es por que un 30% sea casi la tercera parte de la base imponible sino porque en determinados casos, por acción de otras variables, la correlación se desequilibra. En el caso, por ejemplo, del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), hay quienes han denunciado su confiscatoriedad a pesar de su exigua tasa que es inferior al 1%.

En consecuencia, “un buen régimen de impuestos correlaciona impuestos con la capacidad para pagarlos; una tasa precisa necesariamente abandona esa política en alguna medida. El alcohol afecta a algunos conductores más que a otros, un límite de alcohol en sangre ignora eso, y por ello, se aparta de su objetivo de controlar un riesgo sin interferir indebidamente con la libertad. La precisión del límite desmejora la capacidad del derecho para conseguir sus objetivos”.³⁹⁸

De allí que “los beneficios del Estado de Derecho que da la precisión son beneficios genuinos, pero ellos siempre tienen un precio. Este precio puede o no ser excesivo. Así, la precisión no es generalmente un fin en la legislación”³⁹⁹.

En consecuencia, la vaguedad no es por sí misma un problema o un defecto, como tampoco la precisión no siempre es una virtud. La vaguedad y la precisión son instrumentos de técnica legislativa, son medios para conseguir un fin y, en consecuencia, el uso instrumental que de ellos se haga estará sujeto a la destreza y pericia del legislador o, más precisamente, de los cuerpos técnicos que asesoran a los legisladores.

En ese sentido, las reglas jurídicas usan tanto términos claros y precisos, como términos vagos y ambiguos. “Aunque las tasas impositivas son típicamente precisas, la base impositiva es generalmente descrita en términos vagos como “ingresos” Y las definiciones legislativas de “ingreso” usan términos abstractos para evitar crear mecanismos de evasión a través de definiciones precisas que excluyen actividades económicas similares a las instancias centrales de ingresos”⁴⁰⁰.

³⁹⁸ Endicott, Timothy. Palabras y reglas. Ensayos en filosofía del derecho. México, Distribuciones Fontamara S.A. 2004, p. 75.

³⁹⁹ Endicott, Timothy. Palabras y reglas. Ensayos en filosofía del derecho. México, Distribuciones Fontamara S.A. 2004, p. 76.

⁴⁰⁰ Endicott, Timothy. Palabras y reglas. Ensayos en filosofía del derecho. México, Distribuciones Fontamara S.A. 2004, p. 79.

En consecuencia, la precisión y claridad son instrumentos que posibilitan anclar hitos en la legislación a efecto de orientar el curso de los comportamientos sociales a partir de certezas indiscutibles, finalidad que se logra no sólo con la elección de términos claros y precisos por parte del legislador, sino también con una coincidente interpretación de los operadores jurídicos, en particular de quienes lo hacen con fuerza vinculante, los jueces y funcionarios públicos.

La vaguedad, por su parte, es un instrumento para delegar al juez la función de precisar el límite normativo en cada caso concreto. En ese sentido, su empleo debe ser hecho con prudencia, destreza y pericia. Legislar es el arte de regular poniendo límites claros y precisos donde sea necesario y límites vagos donde sea conveniente.

3.4.2.2.2. *Lagunas por generalidad*

Respecto de todo término general, de todo término clasificatorio, de todo término que pretenda englobar uniformemente un conjunto de referentes que comparten algún elemento común, es posible señalar la existencia de casos típicos comprendidos dentro de los alcances del referido término general y casos discutibles sobre si están o no comprendidos dentro de aquel término.

En consecuencia, es posible admitir que determinados casos estén comprendidos nítidamente por el referido término general, así como que otros casos claramente no lo estén. Asimismo, es posible admitir que existen casos dudosos respecto de los cuales se producen discusiones inacabables acerca de si están o no están comprendidos por el referido término general.

Al efecto Herbert L.A. Hart señala lo siguiente: “por supuesto, aun para los standards muy generales habrá ejemplos claros no discutibles de casos que los satisfacen o que no los satisfacen. Siempre será posible identificar *ab-initio* algunos casos extremos de lo que es, o no es, una "tarifa o precio justo" o un "sistema seguro". Así, en un extremo del campo infinitamente variado de casos habrá una tarifa tan alta que equivaldrá a una exacción al público por un servicio vital, al par que dará a los empresarios altísimas utilidades; en el otro extremo habrá una tarifa tan baja que no ofrecerá un incentivo para llevar adelante la empresa. De maneras diferentes, en uno y otro caso se frustraría cualquier propósito que pudiéramos tener al regular las tarifas. Pero estos no son más que los extremos de un campo de factores diferentes, y no es probable que se presenten en la práctica; en el medio se encuentran los casos reales difíciles que reclaman atención. Las combinaciones anticipables de factores relevantes son pocas, y esto da una relativa indeterminación a nuestro propósito

inicial de lograr una tarifa justa o un sistema seguro, e impone la necesidad de una nueva decisión oficial"⁴⁰¹.

Ahora bien, las dificultades interpretativas y de determinación del sentido y alcance de los términos generales no son características exclusivas de términos particularmente complejos o abstrusos, sino que las referidas dificultades se presentan cuando se trata de interpretar todo término general y toda regla jurídica general y abstracta. Al efecto, Herbert L.A. Hart señala que "... no es en virtud de una peculiaridad de términos complejos como "derecho" y "sistema jurídico" que estamos forzados a aceptar que hay casos típicos claros y casos límites discutibles. Es hoy un hecho familiar (aunque demasiado poco subrayado) que es menester hacer esta distinción respecto de casi todos los términos generales que usamos para clasificar características de la vida humana y del mundo en que vivimos"⁴⁰².

En el mismo sentido, el propio Herbert L.A. Hart señala nuevamente que "frente a cualquier regla es posible distinguir casos centrales claros, a los que ella sin duda se aplica, y otros casos en los que hay tantas razones para afirmar como para negar que se aplica. Es imposible eliminar esta dualidad de un núcleo de certeza y una penumbra de duda, cuando se trata de colocar situaciones particulares bajo reglas generales. Esto imparte a todas las reglas un halo de vaguedad o "textura abierta", y ello puede afectar tanto la regla de reconocimiento que especifica los criterios últimos usados en la identificación del derecho, como una ley particular"⁴⁰³.

De manera que todo término general y en consecuencia toda regla jurídica, por el hecho de ser general, posee la cualidad de tener "un núcleo de certeza y una penumbra de duda", cualidades que son imposibles de eliminar. Esta afirmación, conforme a la posición de Herbert L.A. Hart, es concluyente y no está sujeta a discusión. La dualidad existe y es ineliminable. En cada caso concreto se podrá encontrar una solución, pero ésta si bien podrá resolver el caso individual, no resuelve para siempre la indeterminación de la referida regla.

Por su parte Riccardo Guastini señala que "toda norma vigente está indeterminada, en el sentido de que no se sabe qué supuestos de hecho caen dentro de su ámbito de aplicación. Ello depende de la ineliminable vaguedad de los predicados en todo lenguaje natural"⁴⁰⁴.

⁴⁰¹ Hart, Herbert L. A. El Concepto de Derecho. Abeledo - Perrot. Buenos Aires 1961, p. 164.

⁴⁰² Hart, Herbert L. A. El Concepto de Derecho. Abeledo - Perrot. Buenos Aires 1961, p. 5.

⁴⁰³ Hart, Herbert L. A. El Concepto de Derecho. Abeledo - Perrot. Buenos Aires 1961, p. 152-153.

⁴⁰⁴ Guastini, Riccardo. La sintaxis del derecho. Madrid, Marcial Pons 2016, p. 339.

En consecuencia, es imposible realizar válidamente una interpretación literal unívoca de una regla general, toda vez que el contenido de una regla general no está concluyentemente predeterminado. En ese sentido, las reglas jurídicas, por el hecho de ser generales, tienen una zona de duda que suscita múltiples discusiones. Los meros instrumentos gramaticales son insuficientes para determinar su contenido, el cual, al no estar predeterminado, será en cada caso concreto, al menos en parte, el resultado de la creación judicial.

Tampoco es materia de discusión que la penumbra de duda esté situada en el límite entre la certeza de estar comprendido por el término general y la certeza de no estarlo.

Ahora bien, la discusión que se produce respecto de situar determinado caso en alguna de las mencionadas zonas no excluye discutir los denominados casos claros, por más claros que estos sean. Es precisamente materia de discusión la calificación de los casos sobre los que incide la regla general, en el sentido que se discute qué es aquello que está comprendido en la zona de claridad y qué es aquello que está comprendido en la zona de penumbra u oscuridad, toda vez que esto no viene determinado de antemano ni está establecido previamente.

La adjudicación de un determinado caso a una de las referidas zonas (claridad o penumbra) es precisamente aquello sobre lo que se discute, cuando de analizar un término general o regla jurídica se trata, de manera que la calificación como un caso claro es objeto de discusión. No por el hecho de ser claro, estos casos estarán exentos de discusión; podrán estarlo, pero solo al concluir la discusión, no antes.

Finalmente, la adjudicación de determinado caso a la zona de claridad o a la zona de penumbra es el resultado de la discusión que al respecto se haya sostenido, pudiéndose llegar a la referida conclusión, ya sea por persuasión, por consenso o por imposición de la autoridad. En este último caso, por ejemplo, por mandato del juez que resuelve la controversia.

Al efecto Herbert L.A. Hart precisa que “no parece probable que la cláusula de la sección 9 de la Ley de Testamentos de 1837, que exige dos testigos para un testamento, suscite problemas de interpretación. Sin embargo todas las reglas poseen una penumbra de incertidumbre donde el juez tiene que elegir entre alternativas. Aun el significado de la cláusula aparentemente inocente de la Ley de Testamentos que dispone que el testador debe firmar el testamento, puede resultar dudoso en ciertas circunstancias. ¿Qué pasa si el testador usó un seudónimo?, ¿o si otro guió su mano?, ¿o si escribió únicamente sus iniciales?, ¿o si puso su nombre completo, correctamente, sin ayuda de nadie, pero en la parte superior de la primera

hoja en lugar de colocarlo en la parte inferior de la última? En todos estos casos, ¿ha "firmado" según el significado de aquella regla jurídica?"⁴⁰⁵.

En consecuencia, conforme Herbert L.A. Hart lo señala, todo término general y toda regla jurídica tiene una zona de claridad y una zona de penumbra y, como consecuencia de dicha constatación, concluye que todas las reglas jurídicas (generales y abstractas) tienen un "halo de vaguedad" a lo que denomina "textura abierta"⁴⁰⁶. Al efecto, cabe precisar que una regla jurídica es general y abstracta cuando contiene en su formulación términos generales.

La "textura abierta" de las reglas legales a la que alude Herbert L.A. Hart no es sino aquella característica de los términos generales consistente en la indeterminación de su contenido, en este caso indeterminación normativa del contenido ordenador de la norma legal, puesto que respecto de ella no se sabe anteladamente con precisión y con certeza indiscutible sus alcances ni su contenido. En unos casos podrá ser o parecer claro qué es lo que denota, comprende o alcanza (núcleo de certeza) y en otros no (zona de penumbra), de suerte tal que, en suma, el término o regla general analizado en su conjunto no tiene certeza ni precisión, sino que tiene "textura abierta", esto es, vaguedad.

En consecuencia, conforme el propio Herbert L.A. Hart lo señala, "la textura abierta del derecho significa que hay, por cierto, áreas de conducta donde mucho debe dejarse para que sea desarrollado por los tribunales o por los funcionarios que procuran hallar un compromiso, a la luz de las circunstancias, entre los intereses en conflicto, cuyo peso varía de caso a caso. No obstante ello, la vida del derecho consiste en muy gran medida en la orientación o guía, tanto de los funcionarios como de los particulares, mediante reglas determinadas que, a diferencia de las [/] aplicaciones de *standards* variables, no exigen de aquéllos una nueva valoración de caso a caso. Este hecho saliente de la vida social sigue siendo verdad, aun cuando puedan surgir incertidumbres respecto de la aplicabilidad a un caso concreto de cualquier regla (escrita o comunicada por precedente). Aquí en la zona marginal de las reglas y en los campos que la teoría de los precedentes deja abiertos, los tribunales desempeñan una función productora de reglas, que los cuerpos administrativos desempeñan centralmente en la elaboración de *standards* variables. En un sistema donde el *stare decisis* es firmemente reconocido, esta función de los tribunales se asemeja mucho al ejercicio por un cuerpo administrativo de potestades delegadas de creación de reglas. En Inglaterra este hecho a menudo resulta oscurecido por las formas: porque con frecuencia los tribunales niegan cumplir tal función creadora e insisten en que la tarea propia de la interpretación de la ley y del

⁴⁰⁵ Hart, Herbert L. A. El Concepto de Derecho. Abeledo - Perrot. Buenos Aires 1961, p. 15.

⁴⁰⁶ Hart, Herbert L. A. El Concepto de Derecho. Abeledo - Perrot. Buenos Aires 1961, p. 152-153.

uso del precedente es, respectivamente, buscar la "intención del legislador" y el derecho que ya existe"⁴⁰⁷.

Conforme el propio Herbert L.A. Hart lo señala, los jueces y tribunales, aunque no lo reconozcan, desempeñan una función productora de reglas al fijar el sentido y alcance de los términos vagos o de las zonas que padecen de penumbra.

Por lo demás, el hecho de que los términos generales tengan un núcleo de certeza no niega que el término en cuestión padezca de vaguedad, porque el referido término tiene también como parte de sí, una amplia zona de penumbra o de duda. Asimismo, la existencia del núcleo de certeza tampoco habilita a calificar al referido caso, como un caso fácil. Por el contrario los casos referidos a términos generales y conceptos indeterminados son aquellos que dan lugar a los denominados casos difíciles, a pesar de que los referidos términos o conceptos tengan un núcleo de certeza o de claridad. Ese es, por ejemplo, el caso del conocido término general "calvo" usado con frecuencia como ejemplo de un término que padece de vaguedad. Quienes no tengan un solo cabello califican con claridad como calvos, pero quienes todavía tengan unas matas de cabello discutiblemente podrán ser calificados como calvos, toda vez que el término calvo padece de vaguedad.

Al efecto Herbert L.A. Hart señala que "aun cuando se usen reglas generales verbalmente formuladas, en los casos concretos particulares pueden surgir dudas sobre cuáles son las formas de conducta exigidas por ellas. Las situaciones de hecho particulares no nos aguardan ya separadas las unas de las otras y rotuladas como ejemplos de la regla general cuya aplicación está en cuestión. Ni la regla puede por sí misma reivindicar sus propios ejemplos. En todos los campos de experiencia, no sólo en el de las reglas, hay un límite, inherente en la naturaleza del lenguaje, a la orientación que el lenguaje general puede proporcionar. Habrá por cierto casos obvios, que aparecen constantemente en contextos similares, a los que las expresiones generales son [/] claramente aplicables. ("Es indudable que un automóvil es un vehículo"). Pero habrá también casos frente a los que no resulta claro si aquéllas se aplican o no ("La palabra 'vehículo', tal como se la usa aquí, ¿comprende aeroplanos, bicicletas, patines?"). Estos últimos casos son situaciones de hecho, que la naturaleza o la inventiva humana continuamente presentan, y que sólo exhiben algunas de las características del caso obvio, mientras que les faltan otras"⁴⁰⁸.

En consecuencia, de acuerdo con Herbert L.A. Hart podríamos concluir que, "cualquiera sea la técnica, precedente o legislación, que se escoja para comunicar

⁴⁰⁷ Hart, Herbert L. A. El Concepto de Derecho. Abeledo - Perrot. Buenos Aires 1961, p. 168-169.

⁴⁰⁸ Hart, Herbert L. A. El Concepto de Derecho. Abeledo - Perrot. Buenos Aires 1961, p. 157-158.

pautas o criterios de conducta, y por mucho que éstos operen sin dificultades respecto de la gran masa de casos ordinarios, en algún punto en que su aplicación se cuestione las pautas resultarán ser indeterminadas; tendrán lo que se ha dado en llamar una "textura abierta". Hasta aquí hemos presentado esto, en el caso de la legislación, como una característica general del lenguaje humano; la falta de certeza en la zona marginal es el precio que hay que pagar por el uso de términos clasificatorios generales en cualquier forma de comunicación relativa a cuestiones de hecho. Los lenguajes naturales – tal como el idioma inglés – muestran, cuando se los usa así, una irreducible textura abierta”⁴⁰⁹.

Ahora bien, el carácter indeterminado vago y de textura abierta de las reglas generales con las que está constituido el derecho moderno, no es un defecto ni una deficiencia de las referidas reglas, sino por el contrario una característica ineludible de las mismas y por lo tanto una característica central del Derecho.

Si bien es cierto que las reglas generales tienen un núcleo de certeza y una zona de penumbra o de duda, proporcionalmente la penumbra de duda es muchísimo mayor que la zona de certeza, de allí que cometen un error quienes grafican esta idea con una delgada línea que cierra un círculo, cuando siendo una zona constituye una franja que circunda a un reducido núcleo. En ese sentido, es un error denominar a la zona de penumbra como “zona marginal”, error en el que el propio Hart incurre⁴¹⁰, toda vez que el propósito de utilizar términos generales, conceptos indeterminados, reglas generales y abstractas, no es la de describir casos claros e indiscutidos respecto de los cuales los jueces actúen como meras bocas de la ley, sino la de trasvasar a los jueces la facultad de completar y determinar el contenido normativo de las reglas legales, considerando para ello las circunstancias particulares del caso concreto a juzgar; toda vez que, “...las cláusulas generales se han convertido en normas de directiva, que delegan al juez la formación de la norma (concreta) de decisión, vinculándolo a una directiva expresa, mediante la referencia a un standard social”⁴¹¹.

Los casos claros de las reglas generales, lo comprendido en su núcleo de certeza, solo son ejemplos paradigmáticos o casos típicos que orientaran al juez en su labor de determinar el sentido de la regla legal aplicable, ya que “todas las reglas importan reconocer o clasificar casos particulares como ejemplos de términos generales”⁴¹².

⁴⁰⁹ Hart, Herbert L. A. El Concepto de Derecho. Abeledo - Perrot. Buenos Aires 1961, p. 159.

⁴¹⁰ Hart, Herbert L. A. El Concepto de Derecho. Abeledo - Perrot. Buenos Aires 1961, p. 159.

⁴¹¹ Velluzzi, Vito. Las cláusulas generales. Semántica y Política del Derecho. Lima, Zela Grupo Editorial, 2017, p.41.

⁴¹² Hart, Herbert L. A. El Concepto de Derecho. Abeledo - Perrot. Buenos Aires 1961, p. 152-153.

Al respecto, “en este punto, el lenguaje general dotado de autoridad en que se expresa una regla sólo puede guiar de una manera incierta, tal como guía un ejemplo. Aquí hay que abandonar la idea de que el lenguaje de la regla nos permitirá escoger ejemplos fácilmente reconocibles; el proceso de subsunción y la derivación silogística ya no caracterizan el razonamiento que ponemos en [/] práctica al determinar cuál es la acción correcta. Pareciera ahora que, por el contrario, el lenguaje de la regla se limita a destacar un ejemplo revestido de autoridad, a saber, el constituido por el caso obvio”⁴¹³.

En ese sentido, la subsunción es una ilusión o un engaño puesto que las normas no vienen ya decantadas o interpretadas de inicio, listas para subsumir. Dicho de otra manera, sin un proceso interpretativo no hay subsunción, toda vez que, inclusive, el núcleo de certeza no viene prefigurado de antemano como tal, sino que debe ser establecido mediante la interpretación.

En ese sentido, en la aplicación del derecho lo que hay es un proceso deliberativo, evaluativo, ponderativo, constructivo, tanto para determinar el núcleo de certeza como la zona de penumbra.

En consecuencia, la interpretación jurídica es un proceso constructivo y reconstructivo que permite determinar el material normativo aplicable al caso concreto. La interpretación se realiza mediante comparación del ejemplo contenido en el núcleo de certeza de la regla con las circunstancias concretas, toda vez que las normas cumplen una función ejemplificadora respecto de casos típicos, a partir de los cuales se puedan iluminar los innumerables casos que la realidad nos trae. Esto debido a que, como dice Herbert L.A. Hart, la “regla sólo puede guiar de una manera incierta, tal como guía un ejemplo”⁴¹⁴, razón por la cual el interprete debe tener una actitud y **una disposición permanente para razonar analógicamente**, comparando el caso típico y claro ubicado en el núcleo de certeza con los casos concretos que se presentan día a día.

En consecuencia, el razonamiento analógico no está circunscrito para actuar sólo en casos marginales como los de laguna, defecto o deficiencia de la regla, sino que el razonamiento analógico es una actitud permanente, lo cual permite que el derecho solucione tanto los casos simples y rutinarios como los casos complejos de indeterminación jurídica, haciendo posible en todos ellos que el derecho evolucione.

3.4.2.2.3. Rasgos de la vaguedad

⁴¹³ Hart, Herbert L. A. El Concepto de Derecho. Abeledo - Perrot. Buenos Aires 1961, p. 158-159.

⁴¹⁴ Hart, Herbert L. A. El Concepto de Derecho. Abeledo - Perrot. Buenos Aires 1961, p. 158-159.

3.4.2.2.3.1. *Afectación al alcance de las normas no a su sentido*

Los términos vagos e indeterminados, a pesar de su vaguedad, señalan el sentido de lo normado, aun cuando existan dudas sobre los límites de su alcance.

En consecuencia, su indeterminación está referida a su alcance no así a su sentido. Así, por ejemplo, en el caso de la “dirección del establecimiento” que deben contener los tickets, según el reglamento de Comprobantes de Pago, no hay duda de que el sentido del requisito que deben cumplir los referidos comprobantes de pago consiste en dar referencias de la ubicación del establecimiento donde estos se emiten, es decir, deben señalar su dirección.

Distinto sería el caso si el término padeciera de ambigüedad, en cuyo caso el sentido sería dudoso al no saberse con certeza si “dirección” se refiere a orientación, a rumbo, a ruta, a domicilio, etc., pudiendo a su vez en cada caso padecer de vaguedad extensional.

Como sabemos, la interpretación usualmente se realiza considerando el contexto; de manera que, en el caso de los comprobantes de pago, es claro que “dirección del establecimiento” se refiere a domicilio donde se vende bienes o se prestan servicios, de manera que al respecto no existe ambigüedad.

La duda que recae sobre los términos vagos radica sobre su alcance, es decir, sobre la extensión de las referencias que de él se deben dar. Así, en el caso antes planteado, no está claro si la obligación de señalar la dirección del establecimiento donde se emite el comprobante de pago está referida solo a la ubicación del inmueble con nombre de vía y número de puerta o si, además, se debe señalar el distrito donde está ubicado o si, además, se requiere señalar la provincia, el departamento, el país, el continente, el hemisferio, etc., o quizás será suficiente con anotar únicamente el código postal o, tal vez, sólo las coordenadas geográficas de latitud y longitud, o alguna combinación de ellas.

En consecuencia, la vaguedad genera dudas y desacuerdos sobre el alcance de los términos empleados o sobre el límite de su extensión, no así sobre su sentido.

3.4.2.2.3.2. *La vaguedad implica una invocación a la tolerancia*

Dado que el alcance de los términos vagos no está determinado de antemano, su uso implica una invocación implícita a la tolerancia en la asignación de significación, con significados que se despliegan en una escala de realización, propiciando pequeñas y mutuas concesiones dentro de los márgenes que no excedan

los costos de la discusión sobre su mejor significado. Ello, pues “las palabras vagas parecen tolerar diferencias que son triviales”⁴¹⁵.

Una de las mayores ventajas de la vaguedad es que permite una mejor realización en el caso concreto del sentido de lo dispuesto en la norma, puesto que en su aplicación se habrán de considerar las circunstancias particulares del caso concreto, algo que no se podría conseguir con la suficiente exhaustividad utilizando, ex ante, simplemente términos generales.

Las singularidades pasan desapercibidas para una regla precisa y general, sin embargo, la invocación a la tolerancia no quiere decir que cada destinatario asigne el significado que quiera, que pueda o que más le convenga. Siempre habrá un óptimo de realización del término vago para cada caso concreto, pero también habrá un margen de tolerancia que se extienda por las proximidades del óptimo dentro de su escala de realización.

En ese sentido las normas jurídicas deben ser interpretadas “**caritativamente**”, queriendo comprender su verdadero sentido, teniendo en consideración su finalidad y los principios que le subyacen. Son inadmisibles aquellas interpretaciones que se aferran a la literalidad de un término o de una expresión, debido a que al proceder de esa manera, se traiciona el espíritu de la norma, la finalidad perseguida, los propósitos que la motivan y los principios que la sustentan, tal como si fueran personas afectadas en su capacidad de comprensión, cuya discapacidad semántica les impida procesar mensajes con significados ambiguos, entender expresiones formuladas en sentido figurado, asignar significado a la metáfora, a la ironía o a los simples ejemplos.

En consecuencia, califican como vagos los principios jurídicos, los conceptos generales, los conceptos jurídicos indeterminados y los términos vagos en general, todos ellos de uso abundante y frecuente en la legislación de todas las áreas del Derecho.

3.5. LAGUNA POR VAGUEDAD EN EL CASO DE LA RTF DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

El término “dirección” tomado aisladamente es un término que padece de polisemia, pues tiene varios significados no vinculados entre sí, tales como: camino, orientación, guía, consejo, trayectoria, domicilio. Sin embargo, el requisito exigido por el Reglamento de Comprobantes de Pago es “dirección del establecimiento”, de manera que el contexto diluye la ambigüedad circunscribiéndolo a domicilio.

⁴¹⁵ Endicott, Timothy. La vaguedad en el derecho. Madrid, Dykinson 2000, p. 21-22.

El Reglamento de Comprobantes de Pago en lo referido a los requisitos de los tickets usa el término “dirección del establecimiento” y no dirección del domicilio, debido a que el término “domicilio” podría confundirse con dirección del “domicilio fiscal” que es el requisito exigido para las facturas y las boletas de venta. Así, el domicilio fiscal puede ser un lugar distinto del establecimiento donde se emite el comprobante de pago, por ejemplo, las oficinas administrativas del contribuyente.

El Reglamento de Comprobantes de Pago lo que pretende es que, en el caso de los tickets, se señale el lugar donde se emite el referido comprobante de pago de manera que el requisito se vería satisfecho cuando el referido ticket contenga la referencia o descripción de la ubicación del lugar en el que se emite el referido comprobante de pago.

Ahora bien, existen diversas maneras de dar referencia del lugar donde se emite el comprobante de pago o describir su ubicación. Por ejemplo, pudiera ser dando las coordenadas geográficas de latitud y longitud o, más comúnmente, señalando el nombre de la vía, el nombre del centro comercial, el número de la puerta, el número interior de la tienda, el nombre del barrio o urbanización donde esté ubicado, el nombre del distrito, la provincia, el departamento, el país, el continente, etc.

En ese sentido, la expresión “dirección del establecimiento” es una expresión que padece de vaguedad extensional debido a que existe incertidumbre sobre la extensión de las referencias que se deben proporcionar a efecto de cumplir con el requisito. Ello determina distintas interpretaciones por parte de los contribuyentes y de las distintas instancias administrativas que han conocido casos referidos a esta categoría, como lo demuestran las RTFs antes reseñadas.

El reglamento de comprobantes de pago exige que los tickets contengan como requisito, la “dirección del establecimiento en el cual se emite el ticket” y en el caso analizado, el ticket emitido contenía una dirección, (Centro Cívico Av. Garcilazo de la Vega 1337), es decir, cumplía con el requisito establecido de dar una referencia exacta de su ubicación. Sin embargo, en apreciación de la fedataria fiscalizadora de la SUNAT la dirección consignada no satisfacía la exigencia legal. Apreciación que es ratificada en la instancia de reclamación y de apelación.

El Tribunal Fiscal señala que se cumpliría con el requisito cuando en el ticket se señale la “dirección completa”, sin embargo, como antes lo señalábamos, la norma no menciona la calificación de “completa”, ella sólo señala que el ticket contenga la “Dirección del establecimiento en el cual se emite el ticket”. Por lo demás, tampoco se sabe qué referencias se tendrían que dar para que una dirección sea completa.

Lo registrado por el contribuyente razonablemente califica como la “dirección del establecimiento en el cual se emite el ticket”, debido a que lo consignado al respecto, son descripciones del lugar de su emisión. Sin embargo, dicha descripción no es satisfactoria ni para la Administración Tributaria ni para el Tribunal Fiscal.

Ahora bien, dado que el término “dirección del establecimiento” es un término vago, lo que existe es un supuesto de indeterminación jurídica, debido a que, de las disposiciones normativas aplicables no se sabe con certeza cuales son las condiciones que permitirían cumplir con el requisito exigido. Nos hallamos, entonces, frente a una laguna de reconocimiento por vaguedad, la cual debe ser determinada y colmada por el órgano resolutor para el caso concreto, que es precisamente lo que el Tribunal Fiscal, de alguna manera, habría hecho, aunque sin mencionarlo y quizás sin saberlo.

El Tribunal Fiscal al establecer el criterio de observancia obligatoria habría establecido (creado) un límite extensional, señalando que la referencia de la “dirección del establecimiento” debe comprender el nombre del distrito y la provincia, sin reparar en que dicha precisión constituye la creación de una norma nueva, algo que la teoría tributaria tradicional, ha negado inveteradamente, en el sentido que en el Derecho Tributario no existen lagunas y que vía interpretación no se pueden crear normas y que el método de la analogía está proscrita. No obstante, en este caso, comprobamos una vez más que la refutación a aquella forma de entender el derecho tributario aflora en distintas resoluciones, inclusive en las resoluciones de la máxima jerarquía e importancia como son las resoluciones de observancia obligatoria.

Adicionalmente llama la atención que, en la referida resolución del Tribunal Fiscal, no se haya reconocido estar ante una situación de laguna jurídica, ni se mencione el empleo de la analogía, a pesar de que el tema en controversia no estaba referido a ninguno de los elementos de la hipótesis de incidencia tributaria, razón por la que en principio no habría habido motivo para objetar la utilización de tales categorías conceptuales. Sin embargo, siempre es mejor curarse en salud y no mencionar temas controvertidos o expresiones proscritas, como las de laguna del derecho o aplicación de la analogía en materia tributaria, más aún después de haber negado tantas veces su aplicación.

3.6. OTROS CASOS DE VAGUEDAD REFERIDOS A LOS REQUISITOS ESTABLECIDOS PARA LOS COMPROBANTES DE PAGO

Como se mencionó antes la vaguedad no es una característica de términos particularmente laxos o defectuosos, puesto que la vaguedad es una característica de todo término general, como por ejemplo, aquellos usados por el Reglamento de

Comprobantes de Pago para señalar los requisitos que deben cumplir los tickets a efecto de calificar como comprobantes de pago, tales como “fecha y hora de emisión” o “bien vendido o servicio prestado”, además del ya mencionado, “Dirección del establecimiento en el cual se emite el ticket”.

No existe precisión sobre la extensión que debe tener la referencia de la “hora de emisión” que deben contener los tickets, puesto que no se sabe con certeza si para cumplir con dicho requisito será suficiente señalar la hora en el que se produce la intervención o, además, se deberá señalar el minuto, el segundo, la centésima de segundo, la milésima de segundo, etc.

Al efecto, en diversas Resolución del Tribunal Fiscal se da cuenta que distintos contribuyentes han cumplido con la referida exigencia de diferente manera. Algunos han señalado la hora y el minuto de la emisión del ticket, como por ejemplo la RTF N° 10247-8-20159 donde se da cuenta de un ticket en el que se registró como hora de emisión las 16:08 horas, mientras que en otros casos se ha señalado la hora, el minuto y el segundo de la emisión, como por ejemplo en la RTF N° 2098-10-2017 donde se da cuenta que el ticket tendría por hora de emisión las 15:22:39. En consecuencia, el requisito consistente en señalar la hora de emisión padece de vaguedad extensional, al igual que el requisito “dirección del establecimiento en el cual se emite el ticket”.

Lo mismo ocurre con el requisito consistente en señalar el “bien vendido o servicio prestado”. Al respecto, en la RTF N° 2883-1-2014 se da cuenta que la SUNAT impuso una sanción de multa al considerar que el ticket emitido por el contribuyente no cumplía con el requisito de describir de manera completa el bien vendido, pues para la venta de una lata de Milo sólo se señaló “abarrotes”. En el referido caso el Fedatario Fiscalizador dio cuenta en la correspondiente Acta Probatoria que el contribuyente había incurrido en la infracción del numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario “por no consignar la descripción completa del bien vendido”. El Tribunal Fiscal mediante la mencionada RTF N° 2883-1-2014, revocó la referida sanción de multa al considerar que la descripción satisfacía la exigencia reglamentaria. La SUNAT llevó el caso al Poder Judicial vía demanda contencioso-administrativa, perdiendo en todas las instancias. Al respecto, la Corte Superior en apelación señaló que se puede dar cumplimiento al referido requisito consignando de manera “detallada o general el bien vendido, cedido en uso, servicio prestado y/o código que lo identifique debido a que la norma no exige que se identifique detalladamente el bien producto de venta, por lo que resulta válido que se consigne el producto vendido de manera general o también en forma específica, siendo aceptable ambas situaciones.” La SUNAT interpuso recurso de Casación, pero la Corte Suprema lo declaró improcedente (Casación 13139-2016 Lima Publicada el 30 de mayo de 2018), quedando firme el fallo de la Corte Superior.

Llama la atención que en otro caso, mediante RTF N° 2260-10-2015, el Tribunal Fiscal confirmó la sanción por la infracción del numeral 2 del artículo 174 del Código Tributario, al considerar que el contribuyente había incurrido en infracción al haber consignado en el ticket la expresión “comestibles”, por la venta de “01 lata de cebada tostada Eco por 58 gr.”, hecho que en opinión del Tribunal Fiscal califica como infracción por cuanto la expresión “comestibles” “no cumple con identificar con certeza los bienes vendidos”, no obstante que “abarrotes” equivale a “comestibles” conforme a la definición de abarrotes que contiene el Diccionario de la Real Academia Española, configurándose al respecto una dualidad de criterio entre las dos mencionadas resoluciones.

Sin embargo, a pesar de la aparente dualidad de criterio en la que habría incurrido el Tribunal Fiscal, su criterio es mejor que el del Poder Judicial, por cuanto la Corte Superior sólo aplicó el viejo aforismo: “no cabe distinguir donde la ley no distingue”, el cual si bien era aplicable en el Estado Legal de Derecho ya no lo es tanto en el Estado Constitucional de Derecho. El Tribunal Fiscal, en cambio, en ambos casos, aun cuando de manera implícita, tuvo en consideración la finalidad de la norma (principios) y consideró las circunstancias particulares de cada caso, razón por la cual resolvió de manera diferente en cada caso. No obstante, le faltó fundamentar con una motivación suficiente dicha evaluación, considerando los presupuestos del Estado Constitucional de Derecho.

3.7. COMENTARIOS FINALES A LA RTF DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

Como se dijo antes, el legislador puede establecer reglas precisas o puede establecer reglas flexibles. En caso utilice normas vagas o flexibles, traslada al juzgador la función de adecuar la solución normativa al caso concreto, toda vez que una regla vaga tiene muchas instancias de realización o aplicación. En presencia de tales tipos de normas, el juzgador deberá evaluar si el caso concreto puede razonablemente subsumirse en alguna de las instancias de aplicación de la regla o si es sobreincluyente o subincluyente, toda vez que, las reglas generales “delegan al juez la formación de la norma (concreta) de decisión”⁴¹⁶.

En el caso analizado, el Tribunal Fiscal, en los hechos, reconoció la existencia de una laguna de reconocimiento, como consecuencia de la existencia de una disposición normativa que padecía de vaguedad extensional, la cual resolvió, en el caso concreto, precisando el significado de la “dirección del establecimiento”, en la exigencia de dar referencia del distrito y la provincia, aún cuando, no sustentó

⁴¹⁶ Velluzzi, Vito. Las cláusulas generales. Semántica y Política del Derecho. Lima, Zela Grupo Editorial, 2017, p. 41.

argumentativamente, de manera suficiente, dicho proceder, ni la conclusión a la que llegó.

Por el contrario, el Tribunal Fiscal, contrariando el plan del legislador, quien había optado por regular el tema con una regla flexible que se caracterizaba por tener vaguedad extensional, mediante la cual facultaba al referido órgano administrativo a encontrar la mejor solución para cada caso concreto, desconoció esa decisión legislativa y en su lugar estableció una regla precisa exigible para todos los casos, según la cual, siempre los tickets deberían contener la “dirección completa” del punto de emisión, “indicando el distrito y la provincia”. De esta manera, el Tribunal Fiscal no actuó como un Tribunal Administrativo resolviendo un caso concreto mediante la aplicación de una norma caracterizada por su vaguedad, construyendo la mejor solución para éste, sino como un legislador general que establece una norma precisa de alcance general, para que en todos los casos se aplique de la misma manera, con el agravante que la norma estatuida terminó siendo una regla retroactiva, puesto que era de aplicación a los hechos ocurridos desde la entrada en vigencia de la norma controvertida, al mostrarse como una interpretación de la referida disposición reglamentaria.

Ante una disposición normativa que padece de vaguedad, el juzgador debe declarar la existencia de una laguna de reconocimiento y seguidamente cubrir esa laguna con una regla creada ex profesamente para el caso concreto, tal como se hace en todos los casos de laguna jurídica. En ese sentido, el Tribunal Fiscal debió preguntarse si en el caso concreto los datos contenidos en el ticket sujeto a evaluación, razonablemente daban cuenta o describían la dirección del establecimiento en el que fue emitido y si los referidos datos permitían ubicar dicho establecimiento sin llevar a confusión, de manera que un funcionario de la Administración Tributaria, por ejemplo, un notificador o un fiscalizador, con esa información podría ubicar el referido establecimiento sin dilación. De esta manera, sólo en el caso que las referencias proporcionadas de la dirección del establecimiento fueran incompletas, equívocas o señalaran más de un establecimiento, entonces podrían ser objetadas.

En el caso analizado, el Tribunal Fiscal no dio cuenta de nada de ello de manera concreta, sino únicamente de un potencial riesgo de confusión que se podría producir cuando no se señale el distrito y provincia, dado que en varios distritos podría haber calles con el mismo nombre y predios con la misma numeración. Entonces, el Tribunal Fiscal pretendió resolver potenciales casos futuros y distintos, tal como lo hace un verdadero legislador general y no el caso concreto sometido a su decisión, donde no existía esa posible confusión.

No obstante, la solución dada por el Tribunal Fiscal pone de manifiesto la creación de una norma expresa para el caso concreto en situaciones en las que resulta

aplicable una disposición normativa con vaguedad extensional, supuesto para el cual la teoría tradicional no tiene una respuesta satisfactoria, dado que la mera subsunción no satisface. En ese sentido, en el caso planteado, admitir que el tema trata de una laguna de reconocimiento, brinda mayores y mejores respuestas, más acorde con lo que efectivamente hacen los jueces, tribunales y resolutores en los casos concretos.

3.8. ¿QUÉ DEMUESTRA EL CASO?

Con el caso analizado hemos demostrado que en el derecho tributario peruano existen lagunas de reconocimiento, como consecuencia de la existencia de disposiciones normativas que representan casos de vaguedad extensional, tal como se desprende de las RTFs antes analizadas, donde a efecto de cumplir el requisito de señalar la dirección del establecimiento, en un caso, se exigió señalar el distrito, en otro el distrito y la provincia y en otro el distrito, la provincia y el departamento, siendo estas solo algunas de las posibles significaciones de la referida disposición. De esta manera, la solución de la referida indeterminación pasa por la fijación del límite a cargo del juez u órgano resolutor, para cada caso concreto.



CAPÍTULO 4
LAS LAGUNAS AXIOLÓGICAS EN EL DERECHO
TRIBUTARIO PERUANO

ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL
N° 04532-2013-PA/TC

La existencia de lagunas axiológicas en el derecho tributario peruano puede ejemplificarse con la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el expediente N° 4532-2013-PA/TC, que se publicó en el diario oficial El Peruano el 14 de marzo de 2019.

En la referida sentencia el Tribunal Constitucional estableció que en las apelaciones interpuestas ante el Tribunal Fiscal, respecto de deudas tributarias impugnadas, no procede el cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo máximo de 12 meses que para resolver el recurso de apelación tiene el mencionado tribunal. Es decir, que en el procedimiento administrativo de apelación el cobro de intereses moratorios se suspende al vencimiento de los 12 meses de interpuesto el recurso, no obstante que el artículo 33 del Código Tributario, expresamente establece que la suspensión de intereses no es aplicable en la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal.

Como se sabe, las lagunas axiológicas resultan de un desacuerdo valorativo entre lo que expresamente establece el derecho positivo y lo que se considera debería establecer, teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso. En tal sentido, al resolverse la controversia se pone de manifiesto la inexistencia, falta o ausencia de una excepción expresa a la regla positiva aplicable, excepción que, confirmando la regla general, permitiría resolver de mejor manera el caso singular.

Es precisamente, la ausencia de una regla excepcional lo que permite incluir a estos casos dentro de la categoría de laguna jurídica; toda vez que, para tales casos, el sistema jurídico sí contiene regla expresa aplicable. Por ello, en principio, se podría suponer que estos casos no calificarían como laguna jurídica, pero como quiera que la regla existente es de alcance general (y precisamente debido a dicha generalidad) la mencionada regla no resuelve de la mejor manera el caso planteado, que reviste caracteres excepcionales, poniendo de manifiesto un desajuste valorativo, mediante el cual se echa de menos una regla faltante. De esta manera, al sustentarse argumentativamente la singularidad del caso mediante una distinción razonable, así como la necesidad de otorgarle al caso singular un tratamiento diferenciado que se aparte de la regla general, se pone de manifiesto la existencia de una laguna axiológica, la cual se colma derrotando la regla general y poniendo de manifiesto una regla excepcional implícita.

La derrotabilidad pone de manifiesto una regla excepcional implícita que colma una laguna axiológica previamente advertida, otorgando así una solución diferenciada a un caso concreto, respecto del cual la regla positiva aplicable, en razón de su generalidad, resulta sobreincluyente.

Repasemos los hechos y argumentos en el caso mencionado, que nos permita poner en evidencia la presencia de lagunas axiológicas entre las normas tributarias y cómo, ante su presencia, es necesario apelar a los principios con el fin de justificar una excepción implícita en la regla inicialmente aplicable.

4.1. PRESENTACIÓN DEL CASO

La discusión central del caso estaba referida a determinar si procedía o no suspender el cómputo de los intereses moratorios de las deudas tributarias impugnadas una vez vencido el plazo máximo de doce meses que legalmente tenía el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación. En el caso analizado, el referido tribunal tardó 4 años y 6 meses para resolver la apelación interpuesta por el contribuyente (es decir, un exceso de demora de 3 años y medio) con la gravosa consecuencia que durante todo este tiempo de retraso la deuda tributaria se incrementó a causa de los intereses moratorios en 180%.

4.1.1. *Los hechos del caso y las normas aplicables*

En el año 2002 la empresa Icatom SA, con domicilio fiscal en la región Ica, presentó oportunamente sus declaraciones juradas por sus pagos a cuenta mensuales del impuesto a la renta correspondientes a los meses de enero a mayo de dicho ejercicio fiscal, determinando el impuesto a pagar por cada uno de dichos meses el monto de cero (S/. 0.00). Posteriormente, en abril de 2003, el contribuyente

presentó sendas declaraciones juradas rectificatorias por cada uno de los cinco primeros meses del 2002, determinando en cada uno de ellos una deuda que, en conjunto ascendía a S/. 167,585.

Con la presentación de las referidas declaraciones rectificatorias realizadas en el año 2003, quedó acreditado que, cuando el contribuyente presentó sus declaraciones juradas originales en el 2002, incurrió en la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, entonces vigente. Esta norma incluía entre las infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el “no incluir en las declaraciones ingresos, rentas, patrimonio, actos gravados o tributos retenidos o percibidos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria”, las cuales se encontraban sancionadas con multa que ascendía al 50% del tributo omitido.⁴¹⁷

Tres años más tarde, el 12 de octubre de 2006, la Administración Tributaria notificó al contribuyente cinco resoluciones de multa por cada una de las cinco infracciones cometidas entre enero y mayo de 2002, es decir, por haber declarado cifras y/o datos falsos. El monto impuesto como multa, incluidos los intereses capitalizados e intereses moratorios devengados desde la fecha de comisión de las infracciones hasta la fecha de emisión de las resoluciones de multa, ascendía a un total de S/. 179,890.

Con fecha 6 de noviembre de 2006, el contribuyente interpuso un recurso de reclamación contra las referidas resoluciones de multa ante la Intendencia Regional Ica de la SUNAT, alegando no haber incurrido en las referidas infracciones, por cuanto en su opinión los pagos a cuenta del impuesto a la renta no constituyen obligaciones tributarias y, en consecuencia, no les sería de aplicación el Código Tributario. Sin embargo, el recurso de reclamación fue declarado infundado por la Administración Tributaria, mediante la Resolución de Intendencia de fecha 31 de mayo de 2007, desestimándose las alegaciones del contribuyente al haberse acreditado con la presentación de las referidas declaraciones rectificatorias, el incumplimiento de la obligación legal de carácter formal y la comisión de las infracciones, con ocasión de la presentación de la declaración original.

⁴¹⁷ La obligación sustancial u obligación de pago del tributo, es distinta de la obligación formal. Esta última está referida sólo a exigencias administrativas que facilitan el control y cumplimiento de la obligación sustancial u obligación de pago del tributo. Tratándose de obligaciones distintas, las consecuencias del incumplimiento de ambos tipos de obligaciones también son distintas. El incumplimiento de las obligaciones sustanciales da lugar al pago de intereses moratorios (en el pasado también estaban sancionados con recargos) mientras que el incumplimiento de las obligaciones formales da lugar a la comisión de infracciones administrativas, que están sancionadas administrativamente con multa, cierre de establecimiento, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículo, etc.

Con fecha 9 de julio de 2007, el contribuyente interpuso recurso de apelación dirigido al Tribunal Fiscal contra la referida Resolución de Intendencia, la cual fue elevada el 1 de agosto de 2007.

Cuatro años y seis meses más tarde, el 3 de febrero de 2012, el Tribunal Fiscal resolvió la apelación mediante Resolución del Tribunal Fiscal N° 1853-1-2012, confirmando la resolución impugnada, la misma que fue notificada al contribuyente el 2 de mayo de 2012. Por ello, el 17 de mayo del mismo año, la Administración Tributaria emitió la Resolución de Ejecución Coactiva, requiriendo al contribuyente el pago de la multa incluyendo intereses moratorios por todo el tiempo transcurrido, que en total ascendía a la suma de S/. 328,932.

Cabe recordar que los intereses moratorios, por un lado, resarcen al acreedor por el costo de oportunidad de no tener en su poder el dinero que se le adeuda al vencimiento del plazo y, por otro lado, constituyen una carga financiera impuesta a los deudores tributarios a modo de un refuerzo negativo que incentive el cumplimiento voluntario y oportuno del pago de las deudas a su cargo, sean por concepto de tributo o de multa.

Ahora bien, la falta de pago de una deuda tributaria vencida genera intereses moratorios desde el día siguiente a la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago. En el caso de las multas, éstas devengan intereses moratorios desde el día siguiente de la comisión de la infracción hasta la fecha de pago. Sin embargo, si las deudas son objeto de impugnación mediante un recurso de reclamación, los intereses moratorios sólo correrán hasta el plazo máximo que tenga la Administración Tributaria para resolver la reclamación, siempre que el recurso no sea resuelto dentro de dicho plazo. Según lo establece el artículo 142 del Código Tributario, dicho plazo es de nueve meses,

En consecuencia, al vencimiento del plazo de nueve meses que tiene la Administración Tributaria para resolver el recurso de reclamación se suspende el cómputo de los intereses moratorios. Así lo establecía expresamente el artículo 33 del Código Tributario, modificado por el Decreto legislativo 981, al señalar que “La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142 hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta”.

Sin embargo, respecto de la etapa de apelación, no solo no existía una regla equivalente de suspensión del cómputo de intereses moratorios, sino que, por el contrario, había una regla opuesta que expresamente lo prohibía. En efecto, añadía el referido artículo 33 del Código Tributario que “La suspensión de intereses no es

aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa”⁴¹⁸.

De este modo, el cómputo de intereses moratorios se reanudaba con la notificación de la resolución que resolvía el recurso de reclamación y continuaba devengándose hasta la fecha de pago sin que mediara suspensión alguna aun cuando el Tribunal Fiscal se demorase varios años para resolver la apelación, tal como ocurrió en el caso analizado.

El 17 de mayo de 2012 la Sunat emitió la resolución de ejecución coactiva N° 101-006-0016924 en la que liquida los intereses legales desde la fecha en que se impusieron las multas hasta el 17 de mayo de 2012, fecha en la que el Tribunal Fiscal resolvió extemporáneamente el recurso de apelación.

Ante este acto, el 25 de julio de 2012, el representante legal de la empresa interpuso una demanda de amparo contra la Sunat con el fin de dejar sin efecto dicha resolución de ejecución coactiva y asimismo se ordene a la referida Administración Tributaria, liquidar los respectivos intereses legales sólo hasta el vencimiento del plazo que tenía el Tribunal Fiscal para resolver el referido recurso de apelación. Esta demanda de amparo fue declarada improcedente en primera instancia, al considerar que la vía procesal de amparo no era la vía idónea para la ventilación de las pretensiones demandadas. La referida sentencia fue confirmada en segunda instancia expresando el mismo fundamento. Contra esta última sentencia se presentó un recurso de agravio constitucional ante el Tribunal Constitucional, que es el que ha sido resuelto mediante la sentencia que es objeto de comentario en el presente capítulo.

4.1.2. Decisión y argumentación del Tribunal Constitucional

Aunque el Tribunal Constitucional desarrolla una extensa argumentación en sustento de su fallo, que incluye argumentos referidos a la garantía del plazo razonable como uno de los elementos conformantes del derecho al debido procedimiento administrativo, centraremos esta presentación en el punto en el que desarrolla argumentos referidos al criterio de justificación o no del cobro de intereses moratorios, luego de vencido el plazo legal con el que cuenta la Administración Pública para resolver los recursos que le planteen los administrados.

Al respecto, el Tribunal Constitucional invoca antecedentes jurisprudenciales (en particular el criterio establecido en el expediente 04802-2012-PA/TC) para

⁴¹⁸ Cabe recordar que, inicialmente, el Código Tributario no hacía ninguna distinción en lo referido al cobro de intereses moratorios, entre los exigidos en la etapa de reclamación y los exigidos en la etapa de apelación. En ambos procedía el cómputo de intereses moratorios aún después de vencido el plazo máximo que, para resolver los referidos recursos, tenían ambas entidades.

destacar que “el cobro de intereses moratorios resultaba lesivo al derecho a recurrir en sede administrativa, así como del principio de razonabilidad, respecto al tiempo de exceso frente al plazo legal que tuvo el Tribunal Fiscal para resolver el procedimiento contencioso administrativo” (fundamento 16).

La razón por la que decide aplicar al presente caso el criterio establecido en aquél antecedente, a pesar de presentar diferencias⁴¹⁹, es que en ambos casos, lo que está en cuestión es un actuar lesivo al *principio de razonabilidad*. Este principio es tomado por el tribunal como el “parámetro indispensable de constitucionalidad que permite determinar la legitimidad de la actuación de los poderes públicos, especialmente cuando ésta afecta los derechos fundamentales” (fundamento 21).

Con base en lo exigido por este principio de razonabilidad, así como de lo señalado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444, la legitimidad de cualquier medida restrictiva de algún derecho del administrado depende de la concurrencia de dos aspectos fundamentales: que la medida haya sido adoptada dentro de los límites de la facultad atribuida, y que en su aplicación se advierta una debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar.

En términos de la jurisprudencia del propio Tribunal Constitucional, esto implica que “el acto estatal debe acreditar la necesaria disposición o correspondencia entre la causa que lo origina y el efecto buscado”; en otras palabras, es necesario “acreditar coherencia y equilibrio entre el antecedente que origina el acto estatal y la consecuencia derivada de aquél” (fundamento 21). Este principio cobra aún más relevancia en este caso por su incidencia en el derecho al debido proceso, en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas.

Tras constatar los hechos del caso, así como las ya referidas normas aplicables, el Tribunal Constitucional destaca que “la finalidad del cobro de intereses moratorios en las deudas tributarias es compensar al acreedor tributario por la demora en el pago; finalidad que resultará legítima en tanto la demora sea imputable y razonablemente previsible por el deudor tributario” (fundamento 25).

Atendiendo a esta finalidad, considera el tribunal que “el cobro de intereses moratorios durante el plazo legal con que cuenta la autoridad tributaria para

⁴¹⁹ El caso anterior caso se trataba de una persona natural y en este de una persona jurídica dedicada a la actividad empresarial, elementos que el Tribunal Constitucional considera irrelevante en relación con lo que está en discusión. No obstante, en su fundamento de voto, el magistrado Espinoza-Saldaña considera que “la calidad de persona jurídica sí es un factor importante a tomar en cuenta respecto de la demora produce en la situación jurídica del interesado [sic]. Ello tomando en cuenta que en algunos casos será posible que una persona jurídica pueda soportar ciertas cargas económicas que no puedan ser soportadas por personas naturales”.

resolver los recursos administrativos, resulta una restricción legítima y razonable del derecho a recurrir en sede administrativa, toda vez que la demora en el pago obedece al recurso administrativo planteado por el contribuyente y permite, en cierto modo, evitar un ejercicio abusivo o temerario de este derecho ya que, antes de proceder a su interposición, el administrado puede prever el cobro de tales intereses moratorios, durante el plazo cierto que el legislador otorga a la autoridad administrativa para resolver su recurso, como una de las implicancias del ejercicio de su derecho”.

Sin embargo, añade el tribunal, esto no sucede en relación con el tiempo que, más allá del plazo legal, se tome la autoridad administrativa para resolver efectivamente los recursos planteados, “pues en este caso la demora en el pago de la deuda tributaria no puede ser prevista con certeza por el administrado, claro está, siempre que el retraso en la resolución de los recursos sea exclusivamente atribuible a la autoridad administrativa, y no así a una actuación dilatoria del contribuyente” (fundamento 27).

Con base en estos argumentos, concluye el tribunal, “resulta constitucionalmente legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que prevé el procedimiento contencioso tributario. Lo que sí resulta inconstitucional es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella”.

Adicionalmente, advierte que no hay alguna “causa objetiva que justifique un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos de reclamación y apelación en lo que respecta a la suspensión en el cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal establecido para que la autoridad administrativa resuelva tales recursos”. Si bien cada uno de ellos es conocido y resuelto por distintas entidades administrativas, “se trata de un aspecto que no es determinante para reconocer una naturaleza disímil a estos mecanismos impugnatorios”; por el contrario, se trata de “recursos que pretenden garantizar el derecho al debido procedimiento en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas”. Por lo tanto, concluye, “la disposición que establece la suspensión en el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver, resulta aplicable durante la tramitación de ambos recursos (reclamación y apelación)” (fundamento 29).

En cuanto al análisis sobre la razonabilidad del plazo en este caso, baste señalar que, tras analizar los siguientes cuatro elementos: complejidad del asunto, la actividad o conducta del interesado, la conducta de las autoridades administrativas y las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado, el

tribunal concluye que, “las autoridades administrativas a cargo del procedimiento tributario en el presente caso, no actuaron con la debida diligencia y celeridad a fin de resolver en un plazo razonable la situación jurídica de la parte demandante, razón por la cual se ha incurrido en una violación del derecho a que el procedimiento dure un plazo razonable” (fundamento 47).

En consecuencia, el Tribunal Constitucional declara fundada la demanda interpuesta por el contribuyente, al haberse acreditado la vulneración del principio de razonabilidad y del derecho a un plazo razonable.

4.2. SISTEMAS NORMATIVOS Y LAGUNAS AXIOLÓGICAS

La clase de indeterminación jurídica de la que nos ocupamos en este capítulo es aquella que surge del desajuste entre el alcance semántico de los términos empleados por las disposiciones de las reglas y lo exigido por sus razones subyacentes determinadas por los principios, y que se conoce como lagunas axiológicas. En otras palabras, se trata de casos en los que la regla literalmente incluye más casos de los que debería, según lo exigido por su razón subyacente.

Asumir la existencia de lagunas axiológicas en el Derecho, implica reconocer en los sistemas jurídicos, una dimensión normativa (determinada por las reglas) y una dimensión justificativa (determinada por los principios), siendo el desajuste entre ambas lo que determina que surjan este tipo de lagunas. Asimismo, debe tenerse en cuenta que en torno a las lagunas axiológicas convergen muchos aspectos que conciernen a la estructura de los sistemas normativos y al razonamiento jurídico. En este acápite presentaremos en qué consisten las lagunas axiológicas y el modo cómo se las aborda desde el razonamiento jurídico, poniendo particular énfasis en la técnica de la disociación, empleada en la denominada *derrotabilidad* de las reglas.

Antes de abordar cada uno de estos puntos, nos volveremos a referir a los principios jurídicos, en concreto, a las funciones que cumplen en el ordenamiento jurídico, pues su comprensión es imprescindible para entender de mejor modo lo que implican las lagunas axiológicas y cómo se justifica los procedimientos llevados a cabo en el razonamiento jurídico para superarlas.

4.2.1. Principios y reglas

Los principios jurídicos tienen, fundamentalmente, dos funciones; por un lado, la función directiva o de regulación de la conducta y, por otro, la función de justificación de las reglas y de las directrices a las que sustentan.

La función directiva de los principios consiste en modular la conducta de quienes trabajan con reglas, sea en el proceso de creación como de interpretación y de aplicación de las reglas. Lo primero, a su vez, sea que se trate de una creación por vía legislativa como por vía jurisdiccional. Este último caso, se produce cuando se establecen precedentes vinculantes, así también cuando se colman lagunas o se resuelven antinomias.

Ahora bien, los principios cumplen con la referida función directiva debido a que tienen valor normativo vinculante, ya que no son meras declaraciones programáticas. En ese sentido, como lo señalan Atienza y Ruiz Manero, “lo característico de los principios se halla en que en su antecedente o condición de aplicación no se contiene otra cosa sino la propiedad de que haya una oportunidad [/] de realizar la conducta prescrita en el consecuente; y en este último, o solución normativa, se contiene una prohibición, un deber o una permisión *prima facie* de realizar una cierta acción...”⁴²⁰.

Sin embargo, la referida prohibición, deber o permisión de que constaría la consecuencia jurídica de los principios, tampoco está predeterminada categóricamente; puesto que, los principios son particularmente imprecisos e indeterminados, es decir, no poseen “autonomía semántica”, característica que se predica de algunas reglas muy precisas, debido a que “... los principios –a diferencia de las reglas- no pretenden excluir la deliberación del destinatario como base de la determinación de la conducta a seguir sino que, bien al contrario, exigen tal deliberación”⁴²¹.

En ese sentido los principios, al ser generales, estatuyen mandatos *prima facie* que deben ser compulsados, ponderados, sopesados con otros principios equivalentes, alternativos u opuestos, a efecto de tomar una decisión. En este sentido, la guía para el curso de la acción no viene ya prefigurada, como pudiera ocurrir en el caso de las reglas de acción, sino que ésta es el resultado de la referida evaluación.

Los principios se aplican en la creación de reglas a cargo de los órganos legislativos, toda vez que “...las reglas regulativas pueden verse como el resultado de ponderaciones entre principios en sentido estricto y/o directrices, y su aspecto justificativo proviene precisamente de [/] los valores (de la especificación de los valores)”⁴²².

⁴²⁰ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. *Ilícitos atípicos*. Trotta, Madrid, 2006. p. 18-19.

⁴²¹ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. *Ilícitos atípicos*. Trotta, Madrid, 2006. p. 19.

⁴²² Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. *Ilícitos atípicos*. Trotta, Madrid, 2006. p. 22-23.

En ese sentido, las reglas establecidas por el legislador son el resultado de la ponderación de principios. En efecto, “cuando los destinatarios son los órganos legislativos o administrativos, estos deben determinar bajo qué condiciones un cierto principio (en sentido estricto) prevalece sobre otros (dando lugar a alguna regla [...]) o bien trazar cursos de acción que aseguren la obtención, en la mayor medida posible, de diversos estados de cosas causalmente interrelacionados entre sí y exigidos por directrices diversas [dando lugar a reglas de fin o reglas de acción]”⁴²³.

Lo propio ocurre cuando los órganos jurisdiccionales tienen que crear normas para resolver, por ejemplo, un caso en el que se presente una laguna normativa. Entonces, la fuente a la que recurren es al balance de principios que dé como resultado la regla creada para resolver el caso concreto. Al respecto, Manuel Atienza y Juan Ruiz Manero señalan:

“Cuando los destinatarios son los jueces, los principios sirven de guía de comportamiento cuando [...] no existen reglas específicas que se apliquen a un caso, cuando estas son indeterminadas en su formulación o cuando aparece algún tipo de desacuerdo entre las reglas y los principios que las justifican. En tales supuestos, el juez lleva a cabo una ponderación entre principios, cuyo resultado es precisamente una regla”⁴²⁴.

En cuanto a la función justificativa de los principios, cabe advertir que los principios justifican las reglas, mientras que las reglas justifican jurídicamente las acciones y las decisiones.

En efecto, las reglas no son simples directivas que tienen un antecedente o condición de aplicación y una consecuencia jurídica que, según sea el caso, mandan, permiten, prohíben o sancionan de manera meramente organizativa alguna situación, sino que son mandatos que encierran un propósito o finalidad, con miras a establecer un orden jurídico justo, hacia la procura de un mejor orden social. De esta manera, ese contenido axiológico de las reglas proviene de los principios que les son subyacentes.

Cuando una regla establece un mandato u obligación lo hace en resguardo de un contenido axiológico y valorativo, de una finalidad o propósito a realizar o de un valor a resguardar que proviene de los principios. Así, por ejemplo, cuando se establece un tributo y la consiguiente obligación de pago de su quantum, éste no se establece por el mero prurito de limitar la propiedad de los particulares, recortar las utilidades de las empresas o legalizar una exacción, sino porque se reconoce como

⁴²³ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. *Ilícitos atípicos*. Trotta, Madrid, 2006. p. 19.

⁴²⁴ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. *Ilícitos atípicos*. Trotta, Madrid, 2006. p. 19-20.

valioso el financiamiento del Estado, solventando el cumplimiento de sus fines a efecto de garantizar una vida organizada en sociedad.

Las reglas no son meros mandatos de simples acciones de hacer, no hacer o evitar, sino que son acciones prefiguradas con un propósito ulterior cuyo fundamento valorativo radica en los principios que los cimentan, de manera que los referidos mandatos trascienden la mera acción. Así, por ejemplo, para el propio Kelsen, “La orden de un *gangster*, de entregar cierta suma de dinero, tiene el mismo sentido subjetivo que la orden de un funcionario del fisco, a saber: el sentido de que el individuo, al cual la orden se dirige, entregue una determinada cantidad de dinero. Pero sólo la orden del funcionario fiscal, y no la orden del *gangster*, tiene el sentido de ser una norma válida que obligue al receptor; sólo una, y no la otra, es un acto productor de una norma. Ello, en cuanto la acción del funcionario fiscal se encuentra autorizada por una ley impositiva, mientras que el acto del *gangster* no reposa en ninguna norma que así lo faculte”⁴²⁵.

Lo mismo ocurre cuando se establece una prohibición, en el sentido de que cuando se prohíben determinadas conductas se favorece que se produzcan las conductas contrarias a la prohibida, en el entendido que las conductas contrarias a la prohibida son las que hay que proteger y propiciar. En este caso, la forma de hacerlo es prohibiendo las conductas disvaliosas, que precisamente son las conductas opuestas a las valiosas. En el caso del derecho tributario, la conducta prescrita se alinea con el valor o principio a resguardar. Al efecto Palao Taboada señala, “... mientras que el legislador penal pretende que los hechos por él descritos sean evitados por los ciudadanos, el legislador fiscal desea que los que él delimita sean realizados lo más extensamente posible y su evitación dificultada”⁴²⁶.

Es en ese sentido, que las reglas son instrumentales, en cuanto son medios para realizar los valores o principios. En cambio, los principios son fines, en tanto que son valiosos en sí mismos y no por sus consecuencias o por lo que se pueda lograr con ellos. Como lo refieren Atienza y Ruiz Manero, “atribuir a una acción o a un estado de cosas un valor último significa que no se toman en cuenta sus consecuencias (las consecuencias de la acción o del estado de cosas), pues si lo que los hiciera valiosos fueran esas consecuencias, lo que se calificaría en último término como valioso serían esas consecuencias, no las acciones o los estados de cosas que serían su causa”⁴²⁷.

4.2.2. *Lagunas axiológicas*

⁴²⁵ Kelsen, Hans. Teoría pura del derecho. México, Editorial Porrúa 1997, p. 22.

⁴²⁶ Palao Taboada, Carlos. La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal. Madrid, Lex Nova 2009, p. 64.

⁴²⁷ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Ilícitos atípicos. Trotta, Madrid, 2006. p. 21.

Respecto de un caso relevante para el Derecho, existen básicamente dos opciones: descriptivamente, o el caso está regulado por alguna regla del sistema jurídico o no lo está. Si ocurriera lo primero y el caso estuviera regulado por una norma jurídica válida y vigente, entonces se aplicaría la referida norma. Pero si el caso no estuviera regulado, pudieran darse, a su vez, dos situaciones, el caso en que no estando regulado se considere que no debiera estarlo (tratándose, entonces, de una situación jurídicamente irrelevante y, por ello, permitida), o pudiera darse el caso en que, no estando regulado, se considere que sí debería estarlo. En este último caso, tal como fuera presentado en el segundo capítulo de esta investigación, se configura una laguna normativa, en cuyo caso procede integrar el Derecho debiendo el juez crear una norma expresa que colme la referida laguna.

Sin embargo, hay casos en los que, a pesar de que existe regla aplicable, se sostiene que, respecto de alguno de los casos comprendidos en el alcance de la referida norma, se produce una laguna jurídica, de un tipo distinto al de la laguna normativa.

Esta afirmación parece contradictoria; puesto que, al existir regla aplicable, en principio, no se podría sostener que también existe laguna jurídica respecto del mismo caso; ya que, ambos supuestos son excluyentes, poniendo de manifiesto con ello, rasgos no monotónicos en el razonamiento jurídico, a pesar de lo cual, este puede ser tratado con los recursos clásicos de la lógica monotónica⁴²⁸.

No obstante, la afirmación aparentemente contradictoria, ella hace referencia a que la regla existente es una regla que conduce a resultados jurídicamente inadecuados o hasta cierto punto inaceptables. Ello pues, no prevé alguna distinción que debiera hacer con el fin de evitar someter a una misma pauta a supuestos que objetivamente son diferentes, es decir, para evitar tratar como iguales a los desiguales.

De manera que, los casos de lagunas axiológicas son casos no regulados, cuando son vistos desde una apreciación valorativa (hipótesis de relevancia); ya que, cuando el mismo caso es visto desde una apreciación descriptiva (tesis de relevancia), son casos regulados, con una solución expresa. De manera que, las lagunas axiológicas son casos descriptivamente regulados, pero que, valorativamente se consideran mal regulados, donde la falta de regla que corrija el exceso o el defecto de la regla aplicable, es lo que explica su denominación de laguna, mientras que el adjetivo de axiológica se deriva del desajuste valorativo.

⁴²⁸ Wang, Peng-Hsiang. Derrotabilidad en el razonamiento legal. Citado por Bäcker, Carsten. Reglas, Principios y Derrotabilidad. En: Doxa Revista de Filosofía del Derecho. N° 37, Alicante 2014, p. 35.

En ese sentido, respecto de la denominación lagunas axiológicas, Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin señalan que “El uso del término «laguna» no es aquí del todo arbitrario: se piensa que el legislador no ha tenido en cuenta la propiedad en cuestión *por no haberla previsto*, y que de haberla considerado, hubiera dado una solución diferente; en vez de solucionar el caso en forma genérica, le hubiera dado una solución específica (lo cual puede, de hecho, ser verdad en muchos casos)”⁴²⁹. En consecuencia, “para la existencia de una laguna axiológica es necesario que el caso tenga una solución. De lo contrario, se trataría de una laguna normativa...”⁴³⁰.

Así, lo que falta en estos casos es una regla diferenciadora que, introduciendo alguna excepción a la generalización expresada en la regla existente, excluya de la pauta general, casos que presenten alguna propiedad relevante que justifique su distinción, con el fin de evitar llegar a una mala solución en el caso concreto. Al no haber esta regla diferenciadora es que se puede hablar de la existencia de lagunas jurídicas del tipo axiológicas.

Conforme señala Riccardo Guastini “una laguna axiológica «no es un caso sin solución, sino más bien un caso con una mala solución». Evidentemente, la laguna aquí no consiste en la falta de una norma sin más. Lo que falta no es una norma que regule el supuesto en cuestión, porque ese supuesto en efecto está reglado (de no ser así, habría una laguna no axiológica, sino normativa). Lo que falta es una norma satisfactoria o «justa» y, más precisamente, una norma «diferenciadora», es decir una norma que regule de forma distinta un supuesto que al intérprete le parece distinto”⁴³¹.

Así también lo refiere Giovanni Battista Ratti cuando señala que “en muchos sistemas jurídicos, el principio de igualdad -de acuerdo con el cual casos iguales deben ser tratados de manera igual, y casos diferentes deben ser tratados de manera diferente- es utilizado para producir «lagunas axiológicas» que ocurren cuando un caso está correlacionado con una solución normativa «insatisfactoria», ya que el legislador no ha tenido en cuenta una propiedad que debería haber considerado relevante. En otras palabras, hay una norma que es claramente aplicable a un cierto caso, pero existen razones de igualdad que hacen de esta norma una norma derrotable”⁴³².

⁴²⁹ Alchourrón, Carlos y Eugenio Bulygin. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. Buenos Aires 2006 Editorial Astrea, p. 158.

⁴³⁰ Alchourrón, Carlos y Eugenio Bulygin. Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales. Buenos Aires 2006 Editorial Astrea, p. 158-159.

⁴³¹ Guastini, Riccardo. Variaciones sobre temas de Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin. Derrotabilidad, lagunas axiológicas, e interpretación. En: Doxa Revista de Filosofía del Derecho. Nº 31, Alicante 2008 pp. 144-145.

⁴³² Ratti, Giovanni Battista. El gobierno de las normas. Madrid, Editorial Marcial Pons 2013. p. 178.

En el caso de las lagunas normativas falta una regla sin más, conforme a la tesis de relevancia; en cambio, en las lagunas axiológicas falta una regla, o diferenciadora o igualadora, que derrote a la regla general, que conduce, en los referidos casos a una solución injusta. En ambos supuestos falta una regla, en el primer caso falta una regla diferenciadora que excluya para determinados casos la aplicación de la norma general, que en principio le sería aplicable, pero con una solución injusta; en el segundo caso, falta una regla igualadora que incluya en el alcance de la regla general, un supuesto específico que no fue comprendido en la literalidad de su texto, pero respecto del cual, implica la misma razón.

Sin embargo, como se señaló en el Capítulo 1, la diferencia entre las lagunas normativas y las lagunas axiológicas, se derivan del distinto criterio de relevancia que se emplea en la determinación de ambos tipos de lagunas. Mientras que en la determinación de la existencia de lagunas normativas se emplea un criterio de relevancia descriptivo (tesis de relevancia) que resulta de la combinación exhaustiva de las propiedades relevantes positivizadas por el legislador; en la determinación de la existencia de lagunas axiológicas se emplea un criterio de relevancia prescriptivo o valorativo (hipótesis de relevancia) que resulta del sistema axiológico del legislador, el cual prescribe cómo se deben regular los casos y en consecuencia, qué casos están mal regulados, considerando los referidos valores.

En consecuencia, las lagunas axiológicas no se confunden con las lagunas normativas, aún en el caso de las lagunas axiológicas que surgen por infradeterminación normativa; por cuanto, las lagunas axiológicas surgen de una apreciación valorativa de lo que ya está regulado; en cambio, las lagunas normativas surgen de una apreciación descriptiva de lo que no está regulado.

Al efecto, Ruiz Manero señala, “un cierto caso constituye una laguna axiológica de un determinado sistema normativo si el caso en cuestión está solucionado por ese sistema normativo, pero sin que se considere como relevante para esa solución una cierta propiedad que, de acuerdo con alguna hipótesis de relevancia, sí debiera considerarse como relevante”⁴³³.

En esta misma línea señala Guastini que “una laguna axiológica es una situación en la cual un cierto supuesto de hecho sí está reglado por una norma, pero –según la opinión del intérprete– está reglado de forma «axiológicamente inadecuada [...] porque el legislador no tuvo en cuenta una distinción que debería haber tomado en cuenta». Se supone que el legislador no ha tenido en cuenta la

⁴³³ Ruiz Manero, Juan. Algunas concepciones del derecho y sus lagunas. En: Lagunas en el derecho. Madrid, 2005, Marcial Pons, p. 108.

distinción en cuestión «por no haberla previsto y que, de haberla considerado, hubiera dado una solución diferente» al supuesto de que se trata”⁴³⁴.

Si sólo se tratase de la falta de una regla, visto descriptivamente, nos hallaríamos en presencia de una laguna normativa, pero en casos en los que existe regla, pero esta no toma en consideración aspectos particulares del ámbito cubierto por ella, regulando de manera general para todos los casos sin hacer distinciones, no obstante que existen diferencias relevantes, o no incluye supuestos esencialmente semejantes, nos encontramos en presencia de una laguna axiológica. En estos casos, habiendo regla general, lo que hace falta es, o una regla diferenciadora que excepcione a dicha regla general, dando tratamientos particulares como consecuencia de valorar como relevante aquellas diferencias que la regla general ignora, o no incluye supuestos esencialmente semejantes, razón por la cual a estas lagunas se les denomina lagunas axiológicas.

En ese sentido, también pueden existir lagunas axiológicas, cuando la regla existente sea infraincluyente; es decir, cuando debido a la limitada semántica de la regla existente, esta no comprenda casos que debiera comprender, conforme a los valores, principios y finalidades que la sustentan; como por ejemplo, cuando la regla existente contiene una lista taxativa de supuestos a los cuales se aplica; sin embargo, conforme a los principios subyacentes, existen supuestos no comprendidos en ella, a pesar que razonablemente debieran estarlo, conforme a los referidos principios, por ser esencialmente semejantes.

En consecuencia, pueden existir lagunas axiológicas, tanto debido a reglas sobreincluyentes, como debido a reglas infraincluyentes. El caso analizado en el presente capítulo es un caso originado por una regla sobreincluyente.

4.2.3. Técnica de la disociación

Las lagunas axiológicas que se originan en reglas sobreincluyentes, conllevan el empleo de la técnica de la disociación, que según señala Ricardo Guastini, “consiste en introducir en las normas distinciones «nuevas», es decir no hechas por la autoridad normativa; consiste en descomponer la clase de los supuestos previstos por el texto –según la interpretación literal– en dos (o más) subclases, con el intento de sugerir que dichas subclases, siendo «sustancialmente» distintas, no pueden no tener consecuencias jurídicas diferentes. La disociación, precisamente, es

⁴³⁴ Guastini, Riccardo. Variaciones sobre temas de Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin. Derrotabilidad, lagunas axiológicas, e interpretación. En: Doxa Revista de Filosofía del Derecho. N° 31, Alicante 2008 p. 144.

el instrumento argumentativo que permite crear lagunas axiológicas y derrotar las normas”⁴³⁵.

En ese sentido, la distinción consiste en descomponer y disociar los supuestos comprendidos dentro de la literalidad de la regla sobreincluyente a efecto de confrontar algunas de dichas subclases con el sentido y finalidad de la regulación, de manera que se aprecie con nitidez la injusticia de la solución o consecuencia dada por la regla general para tales subclases. Son, pues, distinciones hechas por el intérprete sobre la base de la cobertura semántica de la regla, pero no formuladas explícitamente por el legislador.

Sobre la base de una inicial interpretación literal se ponen de manifiesto todas las posibilidades que la semántica de la regla permite. La disociación es precisamente el método que permite actuar como una cuña para fragmentar la aparente monolítica unidad inicial de la regla. Luego de seccionadas las partes se vuelve a interpretar la regla, esa vez de manera restrictiva, de suerte tal que algunas de las referidas subclases quedan fuera del alcance de la regla interpretada restrictivamente, apreciándose con mayor nitidez la injusticia que resultaría de aplicar la consecuencia jurídica de la regla general para los casos excluidos. No hacer la distinción, conduciría a un formalismo extremo en la aplicación del derecho y lo que es peor, “a la incoherencia valorativa de las decisiones jurídicas”⁴³⁶.

Para graficar lo antes señalado citaremos dos ejemplos de los muchos que hay, toda vez que “la derrotabilidad puede ser reducida al producto de algunas conocidas técnicas interpretativas, como la del distinguishing, el argumento de la disociación, la referencia a las intenciones contrafácticas del legislador, la interpretación sistemática, etc.”⁴³⁷, técnicas usadas con frecuencia por jueces y tribunales.

Así, por ejemplo, está el caso resuelto mediante RTF N° 3495-7-2008, referida a la aplicación del beneficio tributario para los pensionistas respecto del Impuesto Predial previsto en el artículo 19 de la Ley de Tributación Municipal. Según esta norma, los pensionistas propietarios de un solo inmueble, a nombre propio o de la sociedad conyugal, que estuviera destinado a vivienda de los mismos, y cuyo ingreso bruto esté constituido por la pensión que reciben y ésta no exceda de 1 UIT mensual, deducirán de la base imponible del Impuesto Predial un monto

⁴³⁵ Guastini, Ricardo. Variaciones sobre temas de Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin. Derrotabilidad, lagunas axiológicas, e interpretación. En: Doxa Revista de Filosofía del Derecho N° 31, Alicante 2008 p. 151.

⁴³⁶ Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Reglas, principios y derrotabilidad. En: Para una teoría postpositivista del Derecho. Lima, 2009. Palestra Editores, p. 238.

⁴³⁷ Ratti, Giovanni Battista. El gobierno de las normas. Madrid, Editorial Marcial Pons, 2013, p. 177.

equivalente a 50 Unidades Impositivas Tributarias (UIT), vigentes al 1 de enero de cada ejercicio gravable.

Un vecino del distrito de La Molina solicitó su acogimiento al beneficio al ser pensionista, tener una única pensión que no excedía del valor de 1 UIT, y tener una única vivienda, además de cumplir los demás requisitos, es decir, cumplía con todos los requisitos exigidos literalmente. Sin embargo, la municipalidad declaró improcedente su pedido y el Tribunal Fiscal confirmó dicho parecer denegatorio, debido a que se trataba de un vecino de nacionalidad extranjera, pensionista del Departamento del Tesoro de los Estados Unidos de Norteamérica, que cobraba su pensión del Seguro Social de dicho país.

El Tribunal Fiscal razonó con base en principios, y considerando la finalidad de la norma interpretó restrictivamente la referida disposición concluyendo que los extranjeros no estaban comprendidos dentro del referido beneficio tributario establecido por el artículo 19 de la Ley de Tributación Municipal, que en principio o literalmente no hacía tal distinción.

Un segundo caso es aquél en el que el Tribunal Fiscal interpretó restrictivamente el artículo 43 del Código Tributario en lo referido al plazo de prescripción de las obligaciones tributarias de los contribuyentes que perciben rentas de quinta categoría. Señalaba dicha norma que “la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones prescribe a los [...] seis (6) años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva”.

En numerosos casos la Administración Tributaria había considerado que las deudas tributarias por rentas de quinta categoría prescriben a los seis años, debido a que los trabajadores que perciben dichas rentas no presentaban declaración jurada. Ello, a su vez, se debía a que el referido impuesto era retenido en la fuente por el empleador, al momento de pagar la remuneración. Así lo señaló, por ejemplo, en el caso resuelto mediante la RTF 5529-1-2016, donde la Administración Tributaria interpretó literalmente el artículo 43 concluyendo que, en el caso del trabajador que percibía rentas de quinta categoría y que no había presentado declaración jurada, su obligación tributaria prescribía a los seis años.

No obstante, en este mismo caso el Tribunal Fiscal consideró que el contribuyente que percibe rentas de quinta categoría, al no estar obligado a presentar declaración jurada conforme a lo establecido en el artículo 79 de la Ley del Impuesto a la Renta, entonces vigente, sus obligaciones tributarias no prescribían a los seis años sino a los cuatro años. En ese sentido, consideró que, si no existe obligación de presentar declaración jurada, la no presentación no implica omisión, de tal manera que cabía una lectura restrictiva del artículo 43 del Código Tributario,

estableciendo una excepción no prevista expresamente. Allí donde el Código en el artículo 43 dice “quienes no hayan presentado la declaración”, debe interpretarse que “quienes no hayan presentado la declaración jurada, estando obligados a hacerlo”, la obligación prescribe a los seis años.

La técnica de la disociación se asemeja al *distinguishing* del precedente del derecho anglosajón y que consiste en identificar en los hechos regulados por el precedente “elementos fácticos considerados trascendentes pero que no son correspondientes entre uno y otro caso, lo que permite concluir que el primero no puede ser utilizado para resolver el segundo. Al llegar a tal conclusión se dice que el precedente ha sido distinguished.”^{438 439}

En ese sentido, mediante la disociación se identifican en la regla subclases dentro de la categoría de personas o de acciones expresadas en la regla. Algunas de estas subclases siguen estando cubiertas por el sentido y justificación de la regla, mientras que otras quedan excluidas de dicho sentido y justificación, es decir, están en la regla, pero no deberían estarlo, configurando así un supuesto de laguna axiológica. Esto obliga a una interpretación restrictiva de la regla, que deje fuera de su alcance las subclases que el legislador no previó o no pudo prever y que no deberían estar comprendidos por ella. Bien comprendida la regla, no podría regular con la misma solución las subclases cuya singularidad ha sido puesta de manifiesto mediante la disociación y respecto de las cuales la solución proporcionada por la regla general se muestra injusta.

La técnica utilizada para concretar la restricción del alcance de la regla general es precisamente la distinción o disociación y el instrumento interpretativo empleado es la interpretación restrictiva. El proceso se inicia con la detección de una laguna axiológica y termina con la creación a cargo del juez de una regla específica que colme la referida laguna, es decir, una regla que fundándose en el mismo principio que la regla general, otorga para el caso especial una solución particular.

La técnica de la disociación se opone a la interpretación literal, la cual coincide con la aplicación estricta de los términos en los que se expresa la regla. En oposición a la disociación el empleo de la interpretación literal supone asumir que “no cabe distinguir donde la ley no distingue”, de manera que la norma debería aplicarse a todos los casos que caen bajo su ámbito, aun cuando en algunos casos la solución sea inadecuada o injusta.

⁴³⁸ Monroy Gálvez, Juan. Apuntes sobre la doctrina del precedente y su influencia en el civil law. p.26.

⁴³⁹ Monroy Gálvez, Juan. Apuntes sobre la doctrina del precedente y su influencia en el civil law. p.26.

En el mismo sentido, podríamos señalar aquel otro adagio cuya formulación es aún mucho más explícita: *dura lex, sed lex* (la ley es dura, pero es la ley), conforme a la cual las reglas se deberían aplicar estrictamente tal como su texto literalmente lo indica, sin hacer distinción ni establecer restricción alguna, por más injustas que puedan ser o parecer algunas de sus consecuencias.

Si bien, por un lado, el uso exclusivo y estricto de la interpretación literal impide realizar distinciones dentro de la formulación de la regla, por otro lado, podría considerarse que, gracias a esa rigidez es que se pueden apreciar con nitidez aquellos casos que exceden el sentido razonable de la disposición. Es el rigor de la interpretación literal el que en determinados casos permite apreciar la injusticia de una disposición general.

Precisamente a eso alude la expresión “literal” o “textual” que se respalda en la autoridad del legislador que así lo ha dispuesto. En consecuencia, como resultado de la aplicación de la interpretación literal destaca nítidamente la injusticia de la mala solución o el defecto de la técnica legislativa empleada o el error en su redacción respecto de casos extremos. Advertida la injusticia de la regla general sobreincluyente, procede su derrota, a efecto de establecer una solución justa o una mejor solución.

4.2.4. Derrotabilidad de las reglas

Con respecto a la derrotabilidad de las reglas, seguiremos nuevamente a Ricardo Guastini, quien sostiene que, “muchas veces lagunas axiológicas y derrotabilidad son, por decirlo así, las caras de una misma medalla”⁴⁴⁰.

Cuando se produce la derrota de una regla, con el fin de evitar la decisión injusta en un caso concreto, en el que la referida regla tuviera que ser aplicada, es porque se ha configurado una laguna axiológica, la cual, para ser superada, requiere “derrotar” o exceptuar la regla para el caso concreto. Dicho de otra manera, una vez advertida la existencia de una laguna axiológica, procede la derrota de la regla sobreincluyente, que permita poner de manifiesto la excepción implícita.

La “derrota” de la regla, inicialmente aplicable, supone crear una regla diferenciadora como resultado de la disociación de subclases en el ámbito de aplicación de la regla general. Así, habrá derrota cuando haya norma discriminadora expresa, respecto de otra más conveniente, apropiada o beneficiosa, en cuyo caso se produciría la derrotada de la regla discriminadora, para regular el caso con la regla más favorable.

⁴⁴⁰ Guastini, Riccardo. Variaciones sobre temas de Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin. Derrotabilidad, lagunas axiológicas, e interpretación. En: Doxa Revista de Filosofía del Derecho N° 31, Alicante 2008 p. 149.

Si sólo hubiera una norma que comprendiera determinados casos y no otros, y se considerase que estos otros casos, o algunos de estos otros casos, también merecen respuesta jurídica, entonces habría laguna normativa respecto de estos últimos, pero no derrota, debido a que, en este caso no habría una regla *prima facie* aplicable que quede excepcionada o derrotada, o cuyas consecuencias se extiendan a estos otros casos; toda vez que, en el referido caso, lo que faltaría sería una regla sin más.

En ese sentido, la derrotabilidad se produce, sea por que se excepciona a la regla general existente por ser sobreincluyente, o porque se extiende la solución de la regla existente a casos no comprendidos inicialmente por ella, pero que se considera que la misma solución les corresponde, debido a que la semántica de la regla existente es infraincluyente.

En consecuencia, la derrota en el caso de reglas sobreincluyentes, siempre supone la existencia de una regla injusta, cuya aplicación *prima facie* es suspendida o excepcionada. Cuando esto ocurre se produce la derrotada de la referida regla, impidiendo con ello su aplicación a pesar de que se produzcan todas las condiciones para la referida aplicación. Por lo tanto, la derrotabilidad debe ser entendida como aquella capacidad de las reglas de admitir excepciones.⁴⁴¹

Desde la lógica tradicional, una vez comprobada la ocurrencia del antecedente de una regla aplicable, se sigue necesariamente, lógico jurídicamente, el consecuente en aplicación de la regla lógica del modus ponens. De esta manera, la consecuencia jurídica sería necesaria e inevitable, salvo que mediaran causas de justificación, pero estas deberían estar previstas expresamente en la misma o en otra regla.

Hablar de la aplicación *prima facie* de una regla es reconocer la provisionalidad de su mandato, sujeto a la existencia de excepciones implícitas, como consecuencia de admitir que la estructura lógica de toda regla lleva consigo un implícito nexo sintáctico divergente del tipo “a menos que”, producto del carácter disposicional de todas las reglas, lo cual confirmaría que todas las reglas son derrotables.

En consecuencia, señala Barberis, “la forma lógica de las normas jurídicas, según los partidarios de la derrotabilidad, no sería simplemente ‘si x entonces y’, sino ‘si x entonces y a menos que z, w...’”⁴⁴².

⁴⁴¹ Bäcker, Carsten. Reglas, Principios y Derrotabilidad. En: Doxa Revista de Filosofía del Derecho. N° 37, Alicante 2014, p. 33.

⁴⁴² Barberis, Mauro. Introducción al estudio del derecho. Lima, Editorial Palestra 2015, p. 127.

En ese sentido, la derrotabilidad de las reglas es una forma de corregir el resultado injusto al que nos pudiera llevar la semántica de la norma general en algunos de los supuestos comprendidos en su alcance. Toda regla general puede llegar a ser injusta en relación con algunos supuestos de casos incluidos en su alcance, puesto que regula en función de un cierto promedio o casos típicos y no toma en consideración circunstancias particulares, las cuales son licuadas en el promedio. De esta manera, ante la posibilidad de llegar a decisiones injustas, no cabe sino la derrota de la regla en casos concretos, a efecto de que prevalezca la justicia que es el fin del Derecho. En consecuencia, todas las reglas, en tanto que son mandatos generales, son potencialmente derrotables en casos concretos.

Una vez advertidos los supuestos en que una regla deviene en injusta (es decir, cuando se advierte la existencia de una laguna axiológica) se dispone su inaplicación en tales ámbitos; es decir, se la derrota, creándose como consecuencia de ello y respecto de dichos supuestos, una laguna axiológica, urgida de solución específica. Seguidamente, el juez mediante un razonamiento a contrario, regula los referidos supuestos colmando la laguna puesta de manifiesto.

Si la regla es inapropiada, su interpretación estricta y literal hará brillar su injusticia, abriendo la puerta de ingreso a la moral para que corrija dicha iniquidad. Una regla injusta formulada en esos términos y aplicada de manera general y estricta a todos los casos alcanzados por su texto, tarde o temprano será derrotada, cuando menos en los extremos del texto, en consecuencia, se advierten casos respecto de los cuales se justifica un tratamiento diferenciado mediante la puesta de manifiesto de excepciones implícitas. Cuanto más estricta y literal es la interpretación de la regla injusta, más se justifica la necesidad de las excepciones implícitas, que corrijan dichas desviaciones o situaciones no previstas. De manera que, “la mejor forma de corregir una regla injusta es aplicarla estrictamente”.

La intervención de consideraciones morales en el derecho tiene como resultado que las reglas adquieren una nueva propiedad denominada “disposicional”, según la cual todas las reglas son derrotables, puesto que su positividad está sujeta a los valores y principios que les subyacen, de manera que cuando se presenta un conflicto entre la limitada semántica de la regla y el principio subyacente, puede en casos concretos prevalecer el principio, no obstante la positividad y validez formal de la regla.

Así, las reglas aprobadas siguiendo el procedimiento establecido y en consecuencia siendo válidas y vigentes, tienen sujeta su validez y su estructura condicional a la aserción “a menos que”, es decir, la estructura condicional de la regla se aplica a menos que prevalezca en su lugar un principio. Dicho de otro modo, las reglas son válidas y aplicables sólo *prima facie*, de manera que producido el

antecedente no necesariamente le sigue el consecuente, pues podrían existir innumerables excepciones implícitas que derroten la *prima facie* necesaria derivación condicional. Así, las reglas seguirán siendo razones excluyentes para la acción y en consecuencia aplicables directamente a los casos concretos en cuanto se produzcan las condiciones previstas para su aplicación, pero solo en principio o *prima facie*, porque si evaluadas todas las circunstancias, con miras a un caso concreto, y se advierte que la regla no ha distinguido particularidades relevantes o no comprendido supuestos esencialmente semejantes, entonces la regla es derrotada y prevalece el principio o la moral estableciéndose una excepción.

De este modo, todas las reglas están sujetas a la aserción “a menos que”, es decir, las reglas se aplican, a menos que en el caso concreto se aplique una excepción fundada en principios, no prevista expresamente en la regla. Si se produce el conflicto y en el caso concreto prevalece el principio, con base en el cual se construye una nueva regla que excepcione a la regla inicial, entonces la referida regla inicial fue derrotada.

Al efecto, Ricardo Guastini señala “«muchas (sino todas) las formulaciones normativas [que se encuentran en un ordenamiento jurídico] son derrotables, esto es, poseen usualmente excepciones implícitas, existen circunstancias que derrotan la norma, aunque ellas no están explícitamente enunciadas», «circunstancias que desplazan la obligación, aunque no estén formuladas expresamente»”⁴⁴³.

En consecuencia, la propiedad disposicional de las reglas convierte al derecho en profundamente indeterminado, debido a que la seguridad que garantizaban las reglas se halla permanentemente en cuestión, de manera que la previsibilidad se halla mediatizada.

En ese sentido, la creación de lagunas axiológicas y la derrotabilidad de las reglas no es, como pudiera parecer, un caso de ocurrencia excepcional, que sólo se presente en algunas normas extremadamente injustas o particularmente defectuosas y que, en los demás casos, a los que podríamos denominar casos comunes y corrientes, ello no ocurriría, sino que, por el contrario, la derrotabilidad se puede presentar en todas las reglas, debido a que todas ellas poseen la propiedad disposicional.

En efecto, “si echamos un vistazo a las reglas, notaremos que, en general, tienen excepciones. Esas excepciones, de cualquier forma, no pueden ser enumeradas de manera conclusiva debido al hecho de que las circunstancias que darán origen a casos futuros no pueden ser previstas del todo. Por ello, las reglas

⁴⁴³ Guastini, Riccardo. Variaciones sobre temas de Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin. Derrotabilidad, lagunas axiológicas, e interpretación. En: Doxa Revista de Filosofía del Derecho N° 31, Alicante 2008 p. 145.

jurídicas siempre presentan la capacidad de admitir excepciones, esto es, son derrotables”⁴⁴⁴.

“La excepción confirma la regla”, reza un viejo adagio, señalando que todas las reglas tienen excepciones, pero señalando, además, aunque de forma sutil, que todas las reglas tienen un objetivo y una finalidad que alcanzar; de manera que, cuando esto no se produce, se justificaría su derrotabilidad, la cual actúa como un corrector o reparador de desacuerdos valorativos.

Las reglas no son algo dado por la naturaleza, sino “artefactos” construidos con un propósito o finalidad, esto es, la realización de algún valor o principio. Por ello, cuando en los casos extremos en los que la semántica de la regla traiciona su finalidad, opera la excepción implícita, limitando o impidiendo la aplicación de la regla en dicho extremo y con ese mismo acto confirmando la finalidad que se pretendía alcanzar con la regla general. Es pues, en ese sentido, que la excepción que dispone algo distinto u opuesto de la regla general, confirma la regla y su finalidad.

Atendiendo a esta propiedad disposicional de las reglas, que determina se tenga que reconocer excepciones implícitas en su texto, el legislador debería poder anticiparlas debiendo prever todas las excepciones posibles a sus reglas. Así, debiera exigírsele crear reglas completas sin excepciones implícitas, debiendo incorporar todas las excepciones posibles en su texto, anulando así la propiedad disposicional de la regla para todos los casos futuros. Sin embargo, ello no es posible, pues la cantidad de excepciones posibles de una regla no es un número finito, frustrando dicha exigencia al legislador debido a “la limitada capacidad humana para imaginar circunstancias en el futuro”⁴⁴⁵. En ese sentido, “debido a que no es posible concebir todas las excepciones [de una regla], no es posible crear una regla sin excepciones [implícitas]”⁴⁴⁶. Esto hace imposible eliminar la propiedad disposicional de las reglas, o lo que es lo mismo confirma la validez de dicha propiedad.

En consecuencia, la derrotabilidad de las reglas es aquella “capacidad para dar cabida a las excepciones que no se pueden prever ni enumerar exhaustivamente en todos los casos futuros.”⁴⁴⁷

En sentido contrario a lo explicado para las reglas, los principios no son derrotables, porque se aplican mediante su optimización con miras a su mejor realización, dadas las circunstancias fácticas y jurídicas. De esta manera, los

⁴⁴⁴ Bäcker, Carsten. Reglas, Principios y Derrotabilidad. En: Doxa Revista de Filosofía del Derecho. N° 37, Alicante 2014, p. 33.

⁴⁴⁵ Bäcker, Carsten. Reglas, Principios y Derrotabilidad. En: Doxa Revista de Filosofía del Derecho. N° 37, Alicante 2014, p. 37.

⁴⁴⁶ Bäcker, Carsten. Reglas, Principios y Derrotabilidad. En: Doxa Revista de Filosofía del Derecho. N° 37, Alicante 2014, p. 37.

⁴⁴⁷ Bäcker, Carsten. Reglas, Principios y Derrotabilidad. En: Doxa Revista de Filosofía del Derecho. N° 37, Alicante 2014, p. 38.

principios se aplican considerando todas las circunstancias relevantes del caso, una vez que estos se presentan, razón por la que no hay supuestos no considerados que luego reclamen ser tenidos en cuenta mediante una regla excepcional.

La aplicación de las reglas, por el contrario, exige la comprobación o acreditación de que se hayan producido las condiciones de aplicación previstas en el supuesto de hecho. Nótese que esta regla fue dada por anticipado y para una generalidad abstracta de situaciones, por lo que no es posible que se hubiera podido anticipar todas las circunstancias de los casos concretos en los que las reglas pudieran ser aplicados en el futuro.

De allí que, al no haberse previsto todas las circunstancias, terminen siendo derrotadas con la creación de excepciones que tomen en consideración las particularidades que inicialmente la generalización del promedio ignoró. “Por tanto, cuando se aplican las reglas la «condición a menos que» puede surgir de estas circunstancias que no son parte de la condición. La regla es, entonces, derrotada y por tanto debe revisarse. Un principio nunca debe ser revisado”⁴⁴⁸.

4.2.5. Recapitulación

Es posible recapitular y sistematizar los conceptos expuestos en este acápite mediante la siguiente secuencia de acciones referidas a la presencia de lagunas axiológicas en la aplicación de normas tributarias.

- [01] Un caso queda comprendido en el alcance de una norma tributaria del tipo regla, cuyo supuesto de hecho prevé expresamente aquellos elementos que el caso presenta.
- [02] Además de los elementos presentes en el caso y que permite comprenderlo en el alcance de la regla tributaria aplicable, el caso presenta otro elemento no previsto por dicha regla.
- [03] Este elemento adicional que el caso presenta y que no está previsto en el supuesto de la regla jurídica aplicable, es jurídicamente relevante (no se trata de un elemento trivial) y su afectación por la consecuencia jurídica prevista en la norma genera un resultado jurídicamente inadecuado, incorrecto o injusto.
- [04] La injusticia, inadecuación o incorrección del resultado está determinado por la exigencia de los principios jurídicos que intervienen en el caso, tanto los que subyacen a la regla aplicable como aquellos relacionados con el elemento

⁴⁴⁸ Bäcker, Carsten. Reglas, Principios y Derrotabilidad. En: Doxa Revista de Filosofía del Derecho. N° 37, Alicante 2014, p. 39.

adicional. Así, la aplicación de la regla al caso que presenta el elemento adicional afectaría al principio relacionado con dicho elemento adicional de un modo más intenso de lo que contribuiría a la realización del principio que subyace a la regla.

- [05] Con el fin de evitar ese resultado injusto, corresponde distinguir subclases dentro de las categorías empleadas por la norma, según si cuentan o no, con dicho elemento adicional, que el caso presenta y que la norma no ha previsto.
- [06] Se procede a justificar un tratamiento diferenciado entre las subclases distinguidas, pues igualarlas en el trato afectaría el principio de igualdad, que exige tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales. Uno de dichos tratamientos está determinado por la consecuencia de la regla, el que no le sería aplicable a la otra subclase distinguida. Respecto de este último, la regla queda derrotada y la subclase se encuentra en una situación de laguna axiológica (no está prevista con una solución particular, pero debería estarlo). La norma, entonces, debe ser leída con una excepción ahora explícita que diría “a menos que ...” se dé el supuesto particular que el caso presenta.
- [07] Para cubrir la laguna axiológica, garantizando la igualdad de trato en relación con la subclase distinguida, el razonamiento concluye con un argumento a contrario, que genera una nueva norma que regula este supuesto distinguido y no regulado específicamente, de un modo contrario al tratamiento de la norma derrotada.
- [08] De la misma manera, en caso se trate de una regla infraincluyente, como por ejemplo cuando la regla contiene una lista taxativa, en la que no se ha incluido un supuesto adicional semejante a los supuestos que si están comprendidos o que son alcanzados por la finalidad de la misma, entonces ello supone poner de manifiesto la existencia de una laguna axiológica, respecto del supuesto no comprendido, lo que conlleva a la derrota de la regla, aplicando la misma solución de la referida regla al caso inicialmente no comprendido, pero respecto del cual se realizaría la finalidad de la regla existente así como de sus principios subyacentes.

4.3. ANÁLISIS DEL CASO RESUELTO MEDIANTE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EMITIDA EN EL EXPEDIENTE N° 04532-2013-PA/TC COMO UNA LAGUNA AXIOLÓGICA

Cotejando los hechos del caso presentados inicialmente con el marco conceptual del acápite anterior, es posible reconstruir el razonamiento desarrollado

por el Tribunal Constitucional a partir de las categorías que determinan la identificación y el tratamiento de una laguna axiológica.

Los hechos del caso quedan comprendidos bajo la norma según la cual “La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa”. En este sentido, habiendo el contribuyente presentado un recurso de apelación contra la resolución de la administración tributaria ante el Tribunal Fiscal, no se suspenden los intereses moratorios que se generen por el paso del tiempo en que dicho tribunal toma su decisión.

La justificación de esta norma, a entender del Tribunal Constitucional, es evitar un ejercicio abusivo o temerario de este derecho. De este modo, antes de presentar el recurso, el administrado puede prever que una de las implicancias del ejercicio de su derecho de defensa impugnando en apelación la resolución emitida por la Administración Tributaria, será el cobro de tales intereses moratorios, durante el plazo cierto que el legislador otorga a la autoridad administrativa para resolver su recurso. Por ello, lo considera una restricción legítima y razonable del derecho a recurrir en sede administrativa. Se trata, pues, de una regla clara en cuanto a la conducta que establece, la cual además está justificada en cuanto a su fundamento.

El caso, sin embargo, presenta una propiedad adicional que resulta relevante: el tiempo excesivo que se tomó el Tribunal Fiscal para resolver la apelación, superando con creces el plazo máximo legalmente establecido, determinando con ello un incremento desmedido de la cantidad reclamada por los intereses moratorios que se agregaron durante todo ese tiempo. Recordemos que, teniendo un plazo máximo de 12 meses, se tomó 4 años y seis meses, es decir, un exceso de 3 años y 6 meses, con el consiguiente incremento de la deuda en 180%.

Este es, pues el elemento adicional del caso: el tiempo en exceso transcurrido desde que venció el plazo máximo de 12 meses que para resolver la apelación tiene el Tribunal Fiscal, hasta que fue resuelta la referida apelación, demora únicamente atribuible al órgano resolutor y no a la conducta procedimental del contribuyente.

La aplicación literal de la norma indicada a este caso determina que sea el contribuyente quien asuma el costo de los intereses moratorios sobre la deuda reclamada generados por la dilación en que incurrió el tribunal; debido a que la referida regla establece que, “La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal...”. Lo cual conlleva a un resultado injusto.

No es lo mismo asumir el costo de los intereses moratorios generados por el tiempo transcurrido entre la presentación del recurso de apelación y la decisión del

tribunal, cuando dicha decisión se produce dentro del plazo legal establecido de 12 meses, que cuando se produce excediendo el referido plazo legal.

Equiparar ambas situaciones, afecta los principios de igualdad y de razonabilidad, tratando como iguales, supuestos que no lo son. Mientras que sí resulta razonable que el contribuyente asuma el costo de los intereses moratorios hasta por los primeros 12 meses de interpuesto el recurso, no lo es en cambio, que asuma el costo por una actuación que no pudo prever ni evitar, que la emisión de la resolución se prolongue por más de 12 meses. Nadie puede o debe asumir un daño que no ha causado, sino que es obra de un tercero. En el caso analizado, el devengo de los intereses moratorios se debió a la dilación del Tribunal Fiscal y no a causa de la conducta del contribuyente; por lo cual, no hay razón para que el contribuyente asuma el pago de los referidos intereses.

Aplicar estrictamente la norma tributaria al referido caso sería injusto, por lo que corresponde derrotarla, considerando el elemento particular que presenta (la dilación excesiva en que incurrió el tribunal) e incluir en su texto una excepción ahora explícita determinada por las circunstancias que el caso presenta. Así, la norma tributaria señala ahora que “la suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, a menos que, el tribunal haya excedido el plazo máximo para resolver, por circunstancias que no son atribuibles al administrado”.

Al quedar excluido el referido caso del supuesto de la norma, se configura entonces, una laguna axiológica; por lo que, corresponde crear una nueva norma mediante un razonamiento a contrario. De esta manera, el contribuyente asume los intereses moratorios que se generen durante el tiempo que toma resolver el recurso presentado, pero sólo dentro del plazo máximo de 12 meses; en cambio, no asume los intereses por el tiempo que transcurre excediendo el referido plazo legal.

Esta reconstrucción del caso calza con la secuencia de pasos y razonamientos que demanda el tratamiento de una laguna axiológica. Esto, en el marco de una teoría que reconozca en los sistemas jurídicos tanto la dimensión regulativa (reglas) como la dimensión justificativa (principios), cuyos desajustes han de ser corregidos en los casos concretos por la intervención del órgano decisor, incluso mediante la creación de nuevas normas, con el fin de concretar las exigencias del Derecho: hacer justicia mediante las normas. Este objetivo no es ajeno al Derecho tributario y a sus normas, y aún en contra del discurso oficial de su doctrina, estos casos se presentan, y con frecuencia, y los órganos de aplicación apelan a la exigencia de los principios para la adecuada justificación de sus decisiones.

En efecto, la derrotabilidad de las reglas tributarias no es ajena al Tribunal Fiscal, lo que puede corroborarse con el empleo (antiguo y reiterado) que hace del

principio de economía procesal, con el fin de justificar excepciones no previstas en las reglas que regulan la etapa de admisibilidad de los medios impugnatorios en los procedimientos administrativo en materia tributaria.

Al respecto, cabe recordar que el artículo 140 del Código Tributario establece que cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite, la Administración Tributaria notificará al reclamante para que en el término de 15 días hábiles subsane las omisiones advertidas. Seguidamente el mismo artículo establece: “vencidos dichos términos sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibile la reclamación, salvo cuando las deficiencias no sean sustanciales, en cuyo caso la Administración Tributaria podrá subsanarlas de oficio”.

Por su parte, respecto del recurso de apelación, el artículo 146 del mismo Código Tributario establece que cuando el recurso de apelación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite, la Administración Tributaria notificará al apelante para que dentro del término de 15 días hábiles subsane las omisiones incurridas. Seguidamente el referido artículo señala: “vencido dichos términos sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibile la apelación.”

En consecuencia, conforme a lo antes reseñado, el Código Tributario, tanto respecto del procedimiento de reclamación (artículo 140), como respecto del procedimiento de apelación (artículo 146) establece la obligación de la Administración Tributaria de declarar inadmisibile los recursos que no cumplan con subsanar algún requisito de admisibilidad. Aunque estas reglas son expresas, explícitas e imperativas, esto no ha impedido que, desde hace varias décadas, dichas reglas vengán siendo derrotadas por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones.

Cabe recordar que los requisitos de admisibilidad son las exigencias formales mínimas que deben cumplir los recursos de reclamación y apelación, con el fin de que el órgano resolutor pueda conocer el fondo de la controversia. Si el recurrente no cumple con alguno de estos requisitos, en la presentación del recurso o una vez vencido el plazo de subsanación, la Administración Tributaria declarará la inadmisibilidad del recurso. El contribuyente puede impugnar esta decisión ante el Tribunal Fiscal, que no está habilitado para conocer el fondo de la controversia, sino que únicamente debe evaluar si la inadmisibilidad impugnada fue correctamente declarada o no.

En caso de que el Tribunal Fiscal confirme la inadmisibilidad, la deuda se vuelve exigible, aunque el contribuyente puede presentar una demanda contencioso-administrativa ante el Poder Judicial, previo pago de la deuda exigible, y solo para cuestionar la inadmisibilidad declarada en la vía administrativa. Sin embargo, según la norma, en el caso de que el Tribunal Fiscal revoque la

inadmisibilidad, concluye su actuación y debe remitir los actuados a la Administración Tributaria para que prosiga el procedimiento.

En este marco es claro que el Tribunal Fiscal no puede conocer el fondo de la controversia si previamente no se ha superado el problema de admisibilidad del recurso. La única excepción a esta regla está expresamente prevista en la norma tributaria y está referida a las órdenes de pago.

En efecto, señala el segundo párrafo del artículo 136 del Código Tributario que es un requisito de admisibilidad para la interposición del recurso de reclamación contra las órdenes de pago, el pago previo de la deuda impugnada contenida en la referida orden de pago.

Excepcionalmente, sin embargo, se prevé la posibilidad de que dicho recurso se admita sin haberse acreditado el pago previo de la deuda impugnada. El numeral 3) del inciso a) del artículo 119 del Código Tributario que prevé esta posibilidad la condiciona a que “medien circunstancias que evidencien que la cobranza podría ser improcedente”.

Aun cuando esta puntual excepción está referida a la posibilidad de atender el fondo de las impugnaciones de las órdenes de pago, aún cuando no se hubieran cumplido con todos los requisitos de admisibilidad (en estricto, el pago previo de la deuda impugnada), el Tribunal Fiscal la ha empleado a casos en los que se cuestionaban otros valores, como resoluciones de determinación, resoluciones de multa, resoluciones de cierre de establecimiento, resoluciones de comiso, etc., y por otros problemas referidos a la admisibilidad del recurso, como la falta de firma de abogado, falta de poder, incumplimiento de plazo, etc.

En estos casos se apeló al principio que justifica la excepción en el caso de las órdenes de pago para generar excepciones no previstas en las reglas que regulan los medios impugnatorios en los procedimientos tributarios.

Así, aun cuando estas normas estaban respaldadas por los principios de legalidad, reserva de ley, separación de poderes, seguridad jurídica, constantemente invocados como definidores de la legalidad tributaria, el Tribunal Fiscal consideró posible admitir excepciones no previstas legalmente derrotando así a las reglas, operaciones justificadas por la exigencia de los principios, con el fin de evitar llegar a resultados jurídicamente inadecuados o injustos, es decir, para remediar lagunas axiológicas en el derecho tributario.

Un primer caso es el resuelto mediante la resolución del Tribunal Fiscal N° 4183-2-2006 que resolvió la apelación interpuesta por un contribuyente contra una resolución que había declarado inadmisibile la reclamación que había presentado

contra una resolución que impuso una sanción de comiso. El motivo por el que se había declarado inadmisibile el recurso fue que había sido interpuesto extemporáneamente.

En dicha resolución el Tribunal Fiscal señaló que la inadmisibilidad se encontraba arreglada a ley, debido a que la resolución que impuso la sanción de comiso fue notificada el 29 de abril de 2005 y el plazo de 5 días hábiles para reclamar venció el 6 de mayo de 2005. No obstante, ello, el contribuyente interpuso el recurso de reclamación el 13 de octubre el 2005, es decir, varios meses después del vencimiento del plazo legal.

Siendo la materia de grado la inadmisibilidad de la reclamación, y no obstante haber declarado que dicha decisión se encontraba arreglada a ley, el Tribunal Fiscal expuso el siguiente argumento:

“sin embargo, al existir circunstancias que evidencian la manifiesta improcedencia de la sanción de comiso, procede revocar la Resolución de Intendencia [...] y en aplicación del principio de economía procesal, emitir pronunciamiento sobre el fondo del asunto materia de autos.”

En consecuencia, al considerar que el recurrente no incurrió en la infracción, el Tribunal Fiscal revocó la resolución apelada de inadmisibilidad y revocó la resolución que impuso la sanción de comiso.

Aunque esta decisión fue revocada en instancia judicial⁴⁴⁹ es relevante la invocación del principio de economía procesal, por parte del Tribunal Fiscal, máxima instancia administrativa en materia tributaria, para exceptuar una regla.

En otro caso, mediante RTF N° 7822-A-2009 el Tribunal Fiscal resolvió el recurso de apelación de un contribuyente contra una resolución que había declarado inadmisibile la apelación que había interpuesto contra una decisión que declaró infundada la reclamación contra la resolución que determina tributos dejados de pagar.

Como corresponde, el recurso de apelación fue interpuesto ante la misma administración que resolvió la reclamación, la cual declaró inadmisibile el recurso

⁴⁴⁹ La demanda contencioso-administrativa que interpuso la SUNAT contra esta decisión del Tribunal Fiscal fue declarada fundada en primera instancia y confirmada en segunda instancia. Contra esta última sentencia el Tribunal Fiscal interpuso recurso de casación que fue declarado infundado (Casación N° 4098-2010 Lima). En consecuencia, el Tribunal Fiscal volvió a pronunciarse, esta vez únicamente sobre la materia de grado, confirmando la inadmisibilidad mediante RTF N° 18809-2-2013.

por no haber cumplido con presentar escrito autorizado por letrado, así como no haber acreditado el pago de la deuda impugnada, a pesar de haber sido requerido para ello. El contribuyente apeló esta decisión.

Al resolver el recurso de apelación el Tribunal Fiscal señaló que “... si bien correspondía que la Administración declarara inadmisibile la apelación interpuesta, también lo es que, según reiterada jurisprudencia de este Tribunal, cuando la acotación es manifiestamente improcedente, en aplicación al principio de economía procesal, procede revocar la inadmisibilidad y emitir pronunciamiento respecto del asunto de fondo”.

La SUNAT interpuso demanda contencioso-administrativa contra esta decisión del Tribunal Fiscal, la cual fue declarada infundada en primera instancia, decisión que fue confirmado en segunda instancia, por lo que la SUNAT interpuso recurso de casación el cual fue declarado infundado, Casación N° 13589-2015 Lima.

En su sentencia de casación la Corte Suprema invocó el principio de razonabilidad en contra de lo establecido en el artículo 146 del Código Tributario, justificando así el conocimiento del fondo de la controversia aun cuando existe una inadmisibilidad comprobada. En sus términos:

“Cuarto.- En el presente caso, se señala que si bien la Administración Tributaria argumenta que correspondía aplicar literalmente lo establecido en el artículo 146 del Código Tributario, es necesario recordar que, de acuerdo con el artículo IV, inciso 1, numeral 1.4, del Título Preliminar de la Ley N° 27444 -Ley del Procedimiento Administrativo General-, las actuaciones de la Administración Pública se encuentran regidas, entre otros, por el principio de razonabilidad, según el cual, las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.”

Siguiendo con su razonamiento, en el siguiente considerando vincula el principio de razonabilidad con el de justicia. Así, señala que

“Quinto.- Este principio, ha sido reconocido por la doctrina especializada como una consecuencia de la necesidad de que las decisiones de la Administración no respondan únicamente a una aplicación mecánica e irrazonada de la norma formal, sino más bien a la

justicia y adecuación de lo resuelto; y en esta medida se identifica como una manifestación de los ideales de justicia y razonabilidad que deben encaminar a la actuación de la Administración. Al respecto, Carlos Cassagne sostiene que “La razonabilidad, en cuanto exige que los actos estatales posean un contenido justo, razonable y valioso, completa e integra la legitimidad, dejando la ley formal de ser así el único fundamento de validez de los actos estatales” y, además, que “todos los actos que produce la Administración Pública han de contar con un fundamento de legalidad y, a la vez, de razonabilidad o justicia, fundamento este último que rige para la actividad reglada como para la discrecional””

Finalmente, en el sexto considerando reitera las funciones del principio de razonabilidad:

“Sexto.- En tal sentido, el principio de razonabilidad se constituye como un medio imprescindible de interpretación y aplicación normativa para los actos de la Administración, no con el propósito de invalidar las normas que regulan el accionar de sus distintos órganos, sino más bien a efectos de dar a estas el sentido y los alcances que el imperativo de justicia material y razonabilidad requieren, en armonía con el propósito de cada una de las normas que han de ser aplicadas en el caso concreto.”

Estos fundamentos de la sentencia de casación N° 13589-2015 Lima, son prácticamente los mismos que en su oportunidad se expresaron en la casación N° 9877-2012 Lima. En esta se relevó a un contratista del cumplimiento de un requisito formal exigido por las bases de un proceso de licitación en un concurso público, consistente en la presentación de una copia simple de la constancia de inscripción vigente en el Registro Nacional de Empresas y Entidades que realizan Actividades de Intermediación Laboral.

En ambos casos, el principio de razonabilidad sirvió de fundamento para derrotar una regla expresa y justificar el reconocimiento de una excepción implícita.

No obstante, mediante la casación N° 2439-2015 Lima, la Corte Suprema ha señalado que “el principio de razonabilidad no puede ser considerado como argumento para pasar por alto normas que forman parte del ordenamiento jurídico, que son de estricto e ineludible cumplimiento y cuya finalidad es mantener el orden interno de nuestro país, por lo que debe existir una relación lógica y equilibrada entre el objetivo a alcanzar y los medios a emplear, para así no desconocer el fin público que se busca proteger.”

De manera que, no queda claro cuándo en opinión de la Corte Suprema se debe exigir el cumplimiento de exigencias formales y cuando se puede prescindir de ellas, o mejor dicho cuando procede la derrotabilidad. No se cuestiona la posibilidad de invocar este principio para justificar excepciones implícitas a las reglas sino la pertinencia u oportunidad de su empleo, pues incluso su argumento termina como la invocación a un principio del sistema normativo. Esta cuestión destacada por la corte suprema (la oportunidad de exceptuar reglas con base a lo exigido por los principios) es algo que solo puede ser discutido en el marco de una teoría que, precisamente, reconozca a las reglas y a los principios como expresiones normativas de los niveles regulativos y justificativos de los sistemas jurídicos, que es lo que nuestra investigación plantea que se asuma en el Derecho tributario peruano.

4.4. ¿QUÉ DEMUESTRA EL CASO?

Con este caso hemos demostrado que existen lagunas axiológicas en las normas del derecho tributario peruano. Las hay porque los órganos de aplicación de sus resoluciones evidencian con sus actos su rechazo a aplicar mecánicamente normas cuando estas conduzcan a resultados injustos, es decir, a tomar decisiones que aplicando literalmente la regla afectarían de un modo intenso ciertos bienes o estados de cosas jurídicamente valiosos en el sistema jurídico. De esta forma, los órganos de aplicación crean normas por las que exceptúan aquellas que debían aplicar. Esto es, se trata de creación de normas, porque dichas normas no existían (al menos no explícitamente) en el sistema jurídico antes de que dicho órgano conociera el caso. Pero no es una creación política sino una explicitación necesaria de una norma, hasta entonces implícita, cuyo reconocimiento se justifica con el fin de que el sistema jurídico no se vea afectado en su coherencia. El tratamiento de estas situaciones deja en evidencia que los principios, como expresión de criterios de corrección en el sistema jurídico, tienen fuerza normativa, y su realización en un caso puede implicar la derrota del texto de una regla, es decir, la inclusión de una excepción no prevista en ella.

Asimismo, el capítulo pone en evidencia, además, la necesidad y utilidad de asumir una teoría que reconozca y distinga la dimensión regulativa y la dimensión justificativa en los sistemas jurídicos, expresados, respectivamente, por sus principios y sus reglas. De la misma manera, el presente capítulo pone de manifiesto la necesidad de contar con procedimientos, como el exigido para reconocer la existencia de lagunas axiológicas y la correspondiente derrotabilidad de las reglas, que permitan un adecuado tratamiento, con el fin de hacer del Derecho una práctica jurídica no solamente autoritativa o fundada únicamente en la autoridad, sino, principalmente, justificativa, es decir, que no solo imponga soluciones válidas sino, principalmente, soluciones correctas.

CAPÍTULO 5

¿EXISTEN ANTINOMIAS EN LAS NORMAS DEL DERECHO TRIBUTARIO PERUANO?

ANÁLISIS DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 6067-1-2014 QUE CONSTITUYE PRECEDENTE DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA

La presencia de antinomias en el derecho tributario peruano puede ejemplificarse con el caso contenido en el expediente N° 3595-2014, resuelto por el Tribunal Fiscal mediante la Resolución N° 6067-1-2014, publicada en el diario oficial El Peruano, el día 31 de mayo de 2014, que constituye precedente de observancia obligatoria, en el que se discute sobre cuál es el plazo aplicable para subsanar un requisito de admisibilidad de un recurso de reclamación contra una resolución que impone sanción de cierre de establecimiento, en el procedimiento contencioso tributario.

5.1. PRESENTACIÓN DEL CASO

5.1.1. *Hechos, problema y normas aplicables*

La Administración Tributaria sancionó a un contribuyente con cierre temporal de establecimiento por 3 días calendarios. La resolución mediante la cual se impuso la referida sanción de cierre fue objeto de recurso de reclamación, el cual fue presentado ante la Administración Tributaria al cuarto día de realizada la notificación, es decir dentro del plazo de 5 días hábiles; sin embargo, no se cumplió con acreditar la representación de quien suscribía el referido recurso, pues no fue efectuada por el contribuyente, sino por un tercero, quien dijo hacerlo en su representación.

En consecuencia, la Administración Tributaria requirió al recurrente para que subsane la omisión advertida, debiendo presentar el documento que acredite la alegada representación, otorgándole para ello un plazo de 5 días hábiles, conforme lo prevé el artículo 140 del Código Tributario.

En efecto, señala el primer párrafo de dicha norma, referida a la subsanación de los requisitos de admisibilidad, lo siguiente:

“La Administración Tributaria notificará al reclamante para que, dentro del término de quince (15) días hábiles, subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite. **Tratándose de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento** u oficina de profesionales independientes, así como las que las sustituyan, **el término para subsanar dichas omisiones será de cinco (5) días hábiles.**” (énfasis añadido)

El recurrente no cumplió con subsanar la falta de representación en el plazo señalado de 5 días hábiles, aunque lo hizo luego de vencido el mencionado plazo. Por esta razón, la Administración Tributaria declaró inadmisibile el recurso de reclamación.

No obstante, hay que destacar que, además de la norma citada, el artículo 23 del Código Tributario también regula el plazo para la subsanación del referido requisito de admisibilidad, pero fijando un plazo distinto: 15 días hábiles.

En efecto, señala dicha norma, referida a la forma de acreditar la representación, lo siguiente:

“Para presentar declaraciones y escritos, acceder a información de terceros independientes utilizados como comparables en virtud a las normas de precios de transferencia, interponer medios impugnatorios o recursos administrativos, desistirse o renunciar a derechos, así como recabar documentos que contengan información protegida por la reserva tributaria a que se refiere el artículo 85º, la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria o, de acuerdo a lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades, según corresponda.

La SUNAT podrá regular mediante resolución de superintendencia a que se refiere el artículo 112°-A, otras formas y condiciones en que se acreditará la representación, distintas al documento público, así como la autorización al tercero para recoger las copias de los documentos e incluso el envío de aquellos por sistemas electrónicos, telemáticos o, informáticos.

La falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del término de quince (15) días hábiles que deberá conceder para este fin la Administración Tributaria, salvo en los procedimientos de aprobación automática. Cuando el caso lo amerite, ésta podrá prorrogar dicho plazo por uno igual. En el caso de las quejas y solicitudes presentadas al amparo del artículo 153°, el plazo para presentar el poder o subsanar el defecto será de cinco (5) días hábiles.

Para efecto de mero trámite se presumirá concedida la representación.” (énfasis añadido)

Del cotejo de ambas normas se puede advertir claramente que, para un mismo supuesto (la subsanación del requisito de admisibilidad referido a la representación en caso de interposición de recurso de reclamación contra una resolución que impone sanción de cierre de establecimiento) el artículo 140 del Código Tributario señala un plazo distinto que el mencionado en el artículo 23, cinco y quince días hábiles, respectivamente.

A partir de lo indicado por estas normas, la controversia del caso radicaba en determinar cuál era el plazo aplicable para la subsanación de la omisión o insuficiencia de poder en la interposición del recurso de reclamación contra resoluciones que imponen sanciones de cierre de establecimiento, si cinco o quince días hábiles desde la notificación del requerimiento de subsanación.

5.1.2. ¿Cómo resolvió el caso el Tribunal Fiscal?

Al analizar el caso, y como primera premisa, el Tribunal Fiscal destaca que el artículo 23 del Código Tributario tiene carácter de norma general, aplicable a la interposición de todo tipo de recurso impugnativo. En sus términos:

“el artículo 23° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF dispone que para interponer recursos impugnatorios, la persona que actúe en nombre del

titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado y que la falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado dicho acto cuando la Administración pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del plazo de 15 días hábiles que deberá concedérsele para este fin”. (subrayado añadido)

Seguidamente establece la segunda premisa al precisar que el plazo de 5 días hábiles señalado en el artículo 140 del Código Tributario es un “plazo especial”. En sus términos:

“No obstante, las normas del Título III del Libro III del Código Tributario (artículos 124° a 156°), que establecen las disposiciones aplicables al procedimiento contencioso tributario, han previsto un plazo especial para subsanar los defectos de tramitación de los recursos de reclamación y apelación en el caso de impugnaciones referidas a resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como en el caso de las resoluciones de multa que las sustituyan. En efecto, los artículos 140° y 146° del citado Código disponen que en dichos casos, el plazo para subsanar los defectos de tramitación de las reclamaciones y apelaciones, respectivamente, será de 5 días hábiles” (subrayado añadido)

En consecuencia, en opinión del Tribunal Fiscal, del cotejo de ambas normas en aparente conflicto, advierte que el artículo 23 contendría una regla general, mientras que el artículo 140 contendría una regla especial, que es específica para los casos de cierre de establecimiento, comiso de bienes, internamiento temporal de vehículo y las multas que las sustituyan.

De esta manera, apoyado en el criterio *Lex specialis derogat legi generali*, el caso habría sido resuelto a favor de la norma especial, por lo que el plazo aplicable sería el de 5 días hábiles, previsto en el artículo 140 del Código Tributario.

Al efecto, el criterio vinculante recogido en la referida resolución señala lo siguiente:

“Tratándose de procedimientos contenciosos iniciados respecto de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como en

el caso de las resoluciones que las sustituyan, el plazo que debe otorgarse a los recurrentes para presentar el poder o subsanar algún defecto de éste es de 5 días hábiles, conforme con lo establecido por los artículos 140° y 146° del Código Tributario”.

No obstante, en uno de los considerandos de la referida resolución señala el Tribunal Fiscal lo siguiente:

“Al respecto, debe resaltarse que el referido plazo [el de 5 días hábiles] es de aplicación para cualquier omisión o defecto de tramitación que presenten los recursos de reclamación y apelación formulados contra los actos señalados en el párrafo anterior [cierre, comiso, internamiento temporal de vehículo y multas que los sustituyan], lo que incluye los referidos a la representación mediante poder, por lo que no cabe interpretar que en estos casos es aplicable el plazo de 15 días hábiles previsto por el citado artículo 23° del Código Tributario”. (subrayado añadido)

Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal se contradice ya que, por un lado, sostiene que el artículo 140 es norma especial, en tanto que allí se establece un plazo especial menor al ordinario. Seguidamente, sin embargo, sostiene que el referido plazo de 5 días hábiles es aplicable “para cualquier omisión” referida a los requisitos de admisibilidad, incluyendo a las omisiones o defectos en la presentación del poder. De esta manera, el artículo 140 ya no contendría una regla especial, sino, por el contrario, una regla general aplicable a la omisión de cualquier requisito de admisibilidad, mientras que el artículo 23 está referida únicamente al requisito de acreditar la representación mediante poder, con lo cual, esta norma no sería general sino especial.

Tácitamente el Tribunal reconoce que el plazo de 5 días contenido en el artículo 140 no es de aplicación para la subsanación de la falta de poder, de allí que realice un circunloquio para concluir en ello. Su razonamiento es como sigue: el plazo de 5 días es aplicable para cualquier omisión o defecto de tramitación; la falta de poder es un defecto de tramitación; luego, el plazo de 5 días también es aplicable para la subsanación de falta de poder. De ello concluye, sorprendentemente, “que no cabe interpretar que en estos casos es aplicable el plazo de 15 días hábiles previsto por el citado artículo 23° del Código Tributario”. Es sorprendente, lo señalado por el Tribunal, pues expresamente el mencionado artículo 23 señala que el plazo de 15 días es aplicable para la subsanación de falta de poder.

Asimismo, se aprecia un uso sofístico del argumento de la coherencia. Al efecto, el Tribunal Fiscal señala, como quiera que se han establecido 5 días hábiles para impugnar las resoluciones de cierre, comiso, internamiento temporal de

vehículo, etc., y 20 días hábiles para resolver las referidas reclamaciones y apelaciones, alega que “es coherente que los artículos 140° y 146° del Código Tributario hayan previsto un plazo de 5 días hábiles para subsanar defectos de tramitación”.

Sin embargo, esta afirmación no resuelve el problema, sino que, por el contrario, lo pone de manifiesto. Ello pues únicamente evalúa uno de los extremos del conflicto ya que bien pudiera suceder que lo normal y coherente sea un plazo de 5 días, hecho que no niega la existencia de un plazo especial de 15 días.

El criterio de coherencia, en materia de solución de antinomias, atempera las reglas en conflicto a efecto de licuar la antinomia, como consecuencia de una interpretación caritativa y armonizadora. En el caso planteado, el Tribunal Fiscal apela a la coherencia, pero para afirmar una de las normas en conflicto, señalando que 5 días hábiles es el derecho coherente, normal o regular; sin embargo, haciendo esto, no elimina ni resuelve la antinomia, sino que la reafirma, pues tal como está empleado el argumento de coherencia, no alcanza al artículo 23, subsistiendo en consecuencia la antinomia entre lo establecido por el referido artículo 23 y lo establecido en el artículo 140 del Código Tributario.

Ampliaremos este análisis de la argumentación desarrollada por el Tribunal Fiscal más adelante. Previo a ello, presentaremos algunas categorías referidas a las antinomias y a los criterios para su resolución.

5.2. ANTINOMIAS Y SISTEMAS NORMATIVOS

5.2.1 *Definición de antinomia*

El tema de las antinomias en el Derecho está directamente relacionado con una de las exigencias de racionalidad de los sistemas jurídicos, esto es, con la coherencia entre sus disposiciones.

Sin embargo, la exigencia de coherencia sólo es una exigencia deseable, en tanto aspiración de los ordenamientos jurídicos de ser concebidos como “sistema”, esto es, cuerpos ordenados exentos de inconsistencias y contradicciones. Siendo solo una exigencia deseable, la coherencia no es una característica necesaria e ineludible de los ordenamientos jurídicos, por lo que en la realidad estos podrían ser, como de hecho son, al menos parcialmente, incoherentes a causa de las antinomias y parcialmente incompletos a causa de las lagunas jurídicas.

Una de las explicaciones del origen de las antinomias es que las reglas jurídicas provienen de diferentes fuentes de producción normativa, las mismas que

operan a lo largo del tiempo, afrontando, regulando y previendo circunstancias distintas. Por ello, los resultados del accionar de las referidas fuentes no siempre son coincidentes y el conflicto normativo es inevitable, tal como ocurre en todos los sistemas dinámicos. De este modo, la idea del “legislador racional” que produciría un ordenamiento jurídico igualmente racional, coherente, completo y sistemático es solo una aspiración, no siempre una realidad concreta.

Al efecto, Miguel Ángel Rodilla señala que la “coherencia, compleción y autosuficiencia son más bien propiedades deseables, exigencias de racionalidad que los sistemas jurídicos pueden satisfacer con mayor o menor eficacia y en mayor o menor medida: los sistemas jurídicos pueden ser más o menos coherentes -lo cual quiere decir que pueden ser incoherentes-, y pueden tener más o menos lagunas -lo cual quiere decir que pueden ser incompletos, y puede que para resolver algunos problemas no dispongan de recursos propios -en cuyo caso parece que no serían autosuficientes”⁴⁵⁰.

Lo antes señalado, pone de manifiesto los límites conceptuales de ciertas posturas del positivismo jurídico formalista o positivismo teórico, de concebir al Derecho como un sistema cerrado de reglas, autosuficiente, pleno, coherente y carente de lagunas, de manera que, en él, por ejemplo, la analogía no solo estaría proscrita, sino que sería inconcebible. Sin embargo, tanto desde el análisis teórico como desde la constatación práctica, damos cuenta de la existencia tanto de lagunas como de antinomias en el Derecho, situaciones que ahora son comprendidas dentro de la categoría más amplia denominada indeterminación jurídica. Precisamente ese es el caso que se da cuenta en la Resolución del Tribunal Fiscal presentada en el inicio del presente capítulo, que a nuestro juicio califica plenamente como un caso de antinomia entre dos reglas contenidas en el Código Tributario⁴⁵¹.

Ahora bien, una antinomia se produce “cuando varias normas del sistema regulan de forma lógicamente incompatible la misma conducta «de modo que el cumplimiento de una de ellas excluye, por razones lógicas, el cumplimiento de la otra». Cuando existe una incoherencia normativa, la conducta afectada por el sistema jurídico está, por así decirlo, sobredeterminada, pero lo está de modo

⁴⁵⁰ Rodilla, Miguel Ángel. *Teoría del Derecho*. Salamanca Ratio Legis Ediciones, 2013, pp. 302-303.

⁴⁵¹ Mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2009-01 que dio lugar a la RTF de observancia obligatoria N° 1580-5-2009, publicada el 23 de enero de 2009, se resolvió el conflicto entre las Leyes N°s 29214 y 29215 que daban lugar a una auténtica antinomia del tipo irresoluble, referido a los requisitos para poder hacer uso del crédito fiscal del IGV; no obstante, lo cual, el Tribunal Fiscal eludió el tema negando existencia de la antinomia, actuando como si ésta no existiese. El caso fue analizado en: Lara Márquez, Jaime. *Las antinomias en el Derecho: El caso de las Leyes 29214 y 29215*. En: *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* N° 48, Lima febrero de 2009. pp. 5-38.

incompatible, pues en este caso «toda conducta es a la vez conforme y contraria al sistema».⁴⁵²

En ese sentido, las antinomias son las incoherencias lógicas que se producen a nivel de las reglas de un mismo sistema o subsistema jurídico, es decir, entre aquel tipo de normas (reglas) cuyos mandatos exigen una aplicación de todo o nada.

Cabe precisar que el problema de las antinomias sólo afecta a las reglas no así a los principios, razón por la cual no existe antinomia entre principios, debido a que las condiciones de aplicación de los principios no son de todo o nada como el de las reglas, sino de optimización, esto es, de aplicación con miras a su mayor realización, considerando las circunstancias fácticas y jurídicas en las que se desenvuelve. A diferencia de las reglas, los principios generalmente son contradictorios, sin que esto sea una desventaja, limitación o impedimento para su aplicación, toda vez que los principios se aplican mediante ponderación entre principios opuestos o divergentes de manera que, entre ellos, la contradicción no solo es frecuente sino necesaria y deseable.

La incompatibilidad entre reglas que es el origen de la antinomia se produce cuando los supuestos de hecho de las reglas en conflicto son los mismos, pero las consecuencias jurídicas de ambas reglas son opuestas o contradictorias.

En ese sentido, los cuatro aspectos del supuesto de hecho de las normas en conflicto o hipótesis de incidencia jurídica deben ser los mismos. Tanto el aspecto personal, temporal, espacial como material deben coincidir; de darse el caso, se podría sostener que ambas reglas regulan los mismos hechos, pero con consecuencias incompatibles.

El que los supuestos de hecho de dos o más reglas coincidan o sean los mismos, en sí mismo no representaría ningún problema, siempre que las consecuencias jurídicas que se les atribuyan solo fueran distintas o inclusive fueran las mismas. El problema de las antinomias se produce cuando las consecuencias no solo son distintas, sino incompatibles, de manera que ponen al destinatario de la regla, en una situación en la que le es imposible no violar alguna de las referidas reglas, dado que, al ser incompatibles, el cumplimiento de una implica el incumplimiento de la otra.

La incompatibilidad que caracteriza a las antinomias se produce en el operador deóntico contenido en la consecuencia jurídica. Así, por ejemplo, mientras que para los mismos hechos una obliga, la otra prohíbe. En ese sentido, para el mismo supuesto de hecho el ordenamiento jurídico prevé en distintas reglas

⁴⁵² Rodilla, Miguel Ángel. Teoría del Derecho. Salamanca Ratio Legis Ediciones, 2013, pp. 305.

consecuencias contradictorias, sin que el destinatario sepa cual seguir; de manera que, en el caso de las reglas de mandato, ambas reglas no pueden ser aplicadas a la vez, razón por la cual en dichos casos las pretensiones normativas del legislador de orientar regulativamente en determinado sentido las conductas de sus destinatarios fracasa rotundamente, debido a que ambas reglas no se pueden cumplir simultáneamente, con lo cual el sistema obliga a los destinatarios a transgredir alguna de las normas en conflicto.

5.2.2. *Clases de antinomias*

Existen dos clases de antinomias: las antinomias deónticas y las antinomias no deónticas, la diferencia entre ambas clases de antinomias radica en que las antinomias deónticas se producen entre reglas de acción, llamadas también de mandato o prescriptivas; más precisamente, las referidas antinomias se producen entre los operadores deónticos de tales reglas de acción. En cambio, las antinomias no deónticas se producen entre reglas que confieren poderes, esto es, entre reglas que no modalizan conductas y por lo tanto no tienen operadores deónticos, sino que establecen condiciones para la validez de los actos que producen; de manera que, en este caso la contradicción radica entre las condiciones de validez para el acto. Según una regla que confiere poderes o facultades ciertas condiciones determinan la validez de un acto y según la regla antinómica esas mismas condiciones no determinan la validez del acto.

5.2.2.1. *Antinomias deónticas*

Son antinomias deónticas aquellas que se producen entre reglas cuyos operadores deónticos son incompatibles.

Existen antinomias deónticas en los siguientes casos⁴⁵³:

- (a) Cuando una norma manda y la otra prohíbe
- (b) Cuando una norma manda y la otra permite no hacer
- (c) Cuando una norma prohíbe y la otra permite hacer

Si bien es cierto que, en los tres casos antes señalados existe incompatibilidad lógica, sólo en el primer caso el conflicto es inevitable ya que en los dos últimos casos los destinatarios podrían sortear el conflicto y evitarlo.

⁴⁵³ Bobbio, Norberto. Teoría General del Derecho. Editorial Temis S.A. Bogotá, 1999, p. 187.

En el primer caso, en el que una regla manda u obliga algo y la otra para los mismos hechos lo prohíbe, el conflicto es inevitable, de manera que ambas reglas no pueden aplicarse a la vez, por lo que ambas reglas tampoco pueden ser válidas simultáneamente.

En el segundo caso, en el que una regla manda u obliga algo y la otra regla permite, para los mismos hechos, no hacer lo mismo, el conflicto se podría evitar en el caso que el destinatario optara por hacer lo que la norma manda, en cuyo caso su conducta estando conforme con la norma mandatoria, también estaría conforme con la norma que permite no hacer, por cuanto quien está permitido a no hacer también está permitido a hacer, de manera que, haciendo lo que dispone la regla mandataria, satisface ambas reglas. Contrariamente, quien modulara su conducta conforme a la segunda regla, no haciendo lo que esta permite no hacer, ya no podría cumplir con la primera regla que manda hacer, incurriendo así en incumplimiento.

En el tercer caso, en el que una regla prohíbe hacer algo y la otra regla, para los mismos hechos, permite hacer lo mismo, el conflicto se podría evitar en el caso que el destinatario optara por no hacer conforme a la prohibición de la primera regla, lo cual coincidiría con la permisón de la segunda regla puesto que quien está permitido a hacer también está permitido a no hacer. En cambio, quien modulara su conducta conforme a la segunda regla haciendo lo que esta permite hacer, luego ya no podría cumplir con la primera regla que prohíbe hacer, esto es, manda no hacer, incurriendo así en incumplimiento.

En el primero de los tres casos descritos el conflicto se resuelve eliminando una de las dos reglas, eliminando la otra regla o eliminando las dos reglas, puesto que ambas reglas podrían ser también simultáneamente inválidas.

En el segundo y tercer caso, el conflicto se resuelve eliminando una regla o eliminando la otra, pero no es posible eliminar las dos reglas a la vez puesto que una conducta tiene que estar o permitida o prohibida. No puede estar permitida y prohibida a la vez, pero tampoco puede dejar de estar o permitida o prohibida, puesto que no existe una tercera posibilidad.

En ese sentido, “aunque desde un punto de vista lógico las dos [reglas] no pueden ser válidas simultáneamente en el mismo sistema, alguna de ellas tiene que serlo: una conducta no puede estar permitida y prohibida, pero tiene que estar o permitida o prohibida; análogamente uno no puede estar obligado a hacer algo y al mismo tiempo estarle permitido no hacerlo, pero una de dos: o tiene la obligación de hacerlo o le está permitido no hacerlo.”⁴⁵⁴

⁴⁵⁴ Rodilla, Miguel Ángel. Teoría del Derecho. Salamanca Ratio Legis Ediciones, 2013, pp. 313.

5.2.2.2. *Antinomias no deónticas*

Las antinomias no deónticas son aquellas que se producen entre reglas que confieren poderes. Las reglas que confieren poderes no modalizan conductas prescriptivamente y, por lo tanto, no contienen operadores deónticos susceptibles de ser incompatibles, sino que este tipo de reglas establecen condiciones para la validez de ciertos actos. En ese sentido, conforme a determinada regla que confiere poder, si se cumplen las condiciones establecidas en ella, se produce un acto válido; por el contrario, si éstas no se cumplen, el acto es inválido.

En el caso en que existan dos reglas que confieran poderes estableciendo condiciones de validez que son opuestas o incompatibles, ello implicará que, conforme a una regla, el acto resultante sea válido y conforme a la otra sea inválido. En dicho supuesto existe una antinomia entre las referidas reglas estando el destinatario obligado a transgredir alguna de las dos reglas o a la inacción, que es casi como negar su función y su existencia.

Al efecto, Miguel Ángel Rodilla señala que “dos normas que confieren potestades son incompatibles desde el punto de vista lógico cuando establecen de forma diferente las condiciones CP necesarias para realizar válidamente el acto x. En este caso con arreglo a una norma si se cumplen los requisitos C y se realiza la secuencia de acciones P se produce x; de acuerdo con la otra no se produce x. Como afirmar x y no-x es incurrir en contradicción, es evidente que nos encontramos ante un caso claro de antinomia.”⁴⁵⁵

5.2.2.3. *Antinomias aparentes*

Llamamos antinomias aparentes a aquellos casos en los que, bien vistas las cosas, no hay un real conflicto antinómico entre reglas, o el conflicto que existe entre ellas no califica propiamente como antinomia. Sin embargo, y a pesar de ello, en la práctica muchos de esos casos se resuelven como si fueran una antinomia, invocando alguna de las formas de resolver antinomias.

En consecuencia, las antinomias aparentes no se resuelven con los métodos de resolución de antinomias, sino con una adecuada interpretación. Tal es el caso, por ejemplo, del aparente conflicto normativo entre el artículo 154 y el artículo 157 del Código Tributario, en cuanto ambos dispositivos se refieren a la legitimidad para obrar activa de la Administración Tributaria para interponer demanda contenciosa administrativa ante el Poder Judicial contra las Resoluciones del Tribunal Fiscal.

⁴⁵⁵ Rodilla, Miguel Ángel. *Teoría del Derecho*. Salamanca Ratio Legis Ediciones, 2013, pp. 315.

En efecto, el artículo 157 del Código Tributario establece lo siguiente: “La Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa. De modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10° de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General.”

Por otro lado, la parte final del artículo 154 del Código Tributario establece que “en los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa”.

En consecuencia, surge el problema de determinar si las Administraciones Tributarias tienen o no legitimidad activa para interponer una demanda contencioso-administrativa contra las resoluciones del Tribunal Fiscal que constituyan precedentes de observancia obligatoria cuando padezcan de alguna causal de nulidad.

De primera impresión, considerando la literalidad de la parte final del artículo 154 del Código Tributario, y teniendo en cuenta los antecedentes y el contexto en que dicha sección fue incorporada al Código Tributario, se podría concluir que, en tanto el artículo 154 prohíbe a la SUNAT interponer demanda contencioso-administrativa y el artículo 157 lo permite, existiría una antinomia entre tales disposiciones.

Sin embargo, en nuestra opinión, el referido caso es un ejemplo de antinomia aparente. Veamos porqué.

El tema en análisis se presentó con ocasión de la impugnación de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 8780-5-2016, calificada como precedente de observancia obligatoria, publicada en el Diario Oficial El Peruano el día 5 de octubre de 2016. Esta resolución impide a las municipalidades cobrar arbitrios a la Iglesia Católica en virtud del siguiente criterio vinculante que impuso:

“El Artículo X del Acuerdo suscrito entre la Santa Sede y la República del Perú es aplicable a los predios en los que se desarrollen las actividades propias de la Iglesia Católica y alcanza a los Arbitrios Municipales creados con posterioridad a su suscripción, por lo que no corresponde el pago de dichos conceptos.”

Mediante la referida resolución de observancia obligatoria, se dejó sin efecto las resoluciones de determinación por concepto de arbitrios emitidas por la

Municipalidad Distrital de Santiago de Surco, considerando que el cobro de los referidos arbitrios adolecía de causales de nulidad.

En opinión de la Municipalidad, el Acuerdo entre el Estado peruano y la Santa Sede no garantizaba a la Iglesia Católica la inalterabilidad del régimen tributario, ni tampoco impedía la creación de nuevos arbitrios. En opinión de la Municipalidad, los arbitrios creados con posterioridad a la celebración del referido Acuerdo, tales como el arbitrio de parques y jardines, el arbitrio de serenazgo y el arbitrio de relleno sanitario, también alcanzaban al mencionado contribuyente.

Los cobros de los referidos arbitrios al mencionado contribuyente fueron dejados sin efecto por el Tribunal Fiscal, mediante la resolución de observancia obligatoria bajo análisis. Por esta razón, la mencionada resolución fue objeto de demanda contencioso-administrativa ante el Poder Judicial interpuesta por la Municipalidad.

En primera instancia, el Poder Judicial declaró improcedente la demanda, fundamentando su fallo en que el referido recurso fue interpuesto careciendo de legitimidad para obrar, en virtud del citado artículo 154 del Código Tributario. Por ello, para la primera instancia, la solución se alcanzaba mediante un simple procedimiento de subsunción de la parte final del artículo 154 del Código Tributario.

La Municipalidad Distrital de Santiago de Surco interpuso apelación ante la Corte Superior de Lima, la cual confirmó la improcedencia, fundándose en que el artículo 154 del Código Tributario establece una restricción a la legitimidad activa de la Municipalidad, la cual era “de aplicación especial”.

La Corte Superior señaló que si bien el artículo 157 del Código Tributario faculta a la Administración Tributaria a interponer demanda contencioso-administrativa cuando la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad. Sin embargo, sostiene que “resulta de aplicación especial” lo establecido en el artículo 154 que niega tal posibilidad, por lo que pareciera que la Corte Superior, sin mencionarlo, hubiera resuelto una supuesta antinomia aplicando el criterio de especialidad.

La Municipalidad interpuso un recurso de casación ante la Corte Suprema del Poder Judicial. El referido recurso a la fecha se encuentra en trámite y pendiente de resolver.

Ahora bien, analizando el artículo 157 del Código Tributario advertimos que la regla general establecida por el referido artículo es una regla que niega legitimidad activa a la Administración Tributaria para poder interponer demanda contencioso-administrativa contra todas las resoluciones del Tribunal Fiscal. Al

respecto, el referido artículo es categórico, cuando señala que “la Administración Tributaria no tiene legitimidad para obrar activa”.

En consecuencia, conforme al artículo 157 del Código Tributario, las Administraciones Tributarias, como regla general, no pueden interponer válidamente demanda contenciosa administrativa contra las resoluciones del Tribunal Fiscal.

Cabe precisar que, el artículo no se refiere a algún tipo particular de resolución, por lo que la falta de legitimidad se produce respecto de todas las resoluciones que emite el Tribunal Fiscal. En consecuencia, conforme a la referida regla general del artículo 157, las Administraciones Tributarias no pueden interponer demanda contenciosa administrativa ni contra resoluciones de observancia obligatoria, ni contra las resoluciones que no tienen tal calificación.

Sin embargo, el referido artículo seguidamente establece una excepción a favor de las administraciones tributarias, señalando que: “de modo excepcional, la Administración Tributaria podrá impugnar la resolución del Tribunal Fiscal que agota la vía administrativa mediante el Proceso Contencioso Administrativo en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad previstas en el artículo 10º de la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General”.

La pregunta que surge es, ¿la excepción establecida por el artículo 157 del Código Tributario a favor de las administraciones tributarias está referida únicamente a las resoluciones que no son de observancia obligatoria o también comprende a las resoluciones calificadas como de observancia obligatoria?

El referido artículo no hace ninguna distinción, puesto que señala que la excepción procede “en los casos en que la resolución del Tribunal Fiscal incurra en alguna de las causales de nulidad” y dicha causal se puede producir tanto en resoluciones comunes y corrientes como en resoluciones calificadas como de observancia obligatoria.

Por lo demás, la excepción está referida a la regla general, y como quiera que la regla general no hace ningún distingo por tipo de resolución, cualesquiera de ellas podrían ser exceptuadas, siempre y cuando se produzcan las condiciones previstas para ello, en el artículo 157 del Código Tributario, es decir, que se incurra en causal de nulidad.

Asimismo, cabe señalar que es más grave que una resolución de observancia obligatoria padezca de un vicio de nulidad a que lo padezca sólo una resolución simple, dado los efectos generales de la primera y particulares de la segunda. Por

ello, debiera existir más interés en que se cuestionen en demanda contencioso-administrativa las resoluciones de observancia obligatoria a que sólo se hagan sobre las resoluciones comunes y corrientes.

Siendo esa la situación, cabe preguntarse ¿cuál es la función de lo establecido en el artículo 154 del Código tributario, y que relación existe entre los artículos 154 y 157? ¿Es una relación de género y especie? ¿Cuál es la regla general y cuál la regla especial?

La regla general está contenida en el artículo 157 del Código Tributario que niega legitimidad activa a la Administración Tributaria para interponer demanda contencioso-administrativa contra todas las resoluciones del Tribunal Fiscal. El artículo 154 del Código Tributario niega legitimidad activa a la Administración Tributaria para interponer demanda contencioso-administrativa contra las resoluciones de observancia obligatoria, estableciendo algo que ya estaba contenido en el artículo 157, de manera que lo establecido en el artículo 154 resulta redundante respecto de lo ya establecido en la primera parte del artículo 157, toda vez que sólo precisa que contra las resoluciones de observancia obligatoria tampoco se puede interponer demanda contencioso administrativa.

Por otro lado, lo establecido en el artículo 154 del Código Tributario tampoco afecta a la excepción establecida en la parte final del artículo 157 puesto que, en cuanto las Resoluciones del Tribunal Fiscal incurran en causal de nulidad, les es de aplicación la referida excepción que habilita a la Administración Tributaria a interponer demanda contenciosa administrativa contra las resoluciones que padecen de nulidad, sin hacer ninguna distinción por el tipo de resolución y en consecuencia incluyen a las resoluciones de observancia obligatoria.

Interpretar lo contrario implicaría admitir que las resoluciones de observancia obligatoria son inimpugnables por parte de la Administración Tributaria aun cuando incurran en causales de nulidad, lo cual implicaría reconocerle al Tribunal Fiscal una patente de corso para incurrir en causales de nulidad cuando emite resoluciones de observancia obligatoria, sin que estas pudiesen ser impugnadas a efecto de ser corregidas por el Poder Judicial, lo que como es evidente, deviene en absurdo.

5.2.3. Criterios para resolver las antinomias

Los criterios más conocidos y utilizados para resolver las antinomias son tres: el criterio de jerarquía, el criterio de temporalidad y el criterio de especialidad⁴⁵⁶.

⁴⁵⁶ Lara Márquez, Jaime. Las antinomias en el Derecho: El caso de las Leyes 29214 y 29215. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 48, Lima febrero de 2009. pp. 5-38.

5.2.3.1. Criterio de jerarquía

Conforme al criterio de jerarquía, en caso de conflicto entre reglas de distinto rango se ha de preferir la regla de rango superior, debido a la organización vertical del sistema normativo, conforme al cual las normas de rango superior tienen mayor poder normativo que las reglas de rango inferior. Al efecto, Norberto Bobbio señala “De dos normas incompatibles prevalece la norma jerárquicamente superior: *lex superior derogat inferiori*.”⁴⁵⁷

5.2.3.2. Criterio de temporalidad

El criterio cronológico o de temporalidad toma en consideración la voluntad posterior o más reciente del legislador, de manera que entre una regla anterior y otra posterior prevalece la regla posterior, por representar la voluntad más reciente del legislador.

5.2.3.3. Criterio de especialidad

Conforme al criterio de especialidad se ha de preferir la regla especial sobre la regla general siguiendo el criterio, según el cual “ante dos normas incompatibles, la una general y la otra especial (o excepcional), prevalece la segunda: *lex specialis derogat generali*.”⁴⁵⁸

5.2.3.3.1. La norma especial prevalece sobre la norma general

El principio, “la norma especial prevalece sobre la norma general”, tiene varias formulaciones expresadas a manera de aforismo, tales como: “*lex specialis derogat generali, generi per speciem derogatur y specialia generalibus derogant*”⁴⁵⁹. Según éstas, cuando existan dos normas en conflicto, una general y otra especial, que regulen la misma materia, pero con consecuencias jurídicas excluyentes, se ha de preferir la norma especial.

En ese sentido, el principio *Lex specialis* opera en caso exista una antinomia o conflicto de normas y se trata de un mandato dirigido al intérprete o aplicador del derecho, con el fin de dotarlo de un instrumento que le permita determinar la norma aplicable y reconstruir adecuadamente el material normativo, determinando los supuestos de hecho y las consecuencias jurídicas atribuibles.

⁴⁵⁷ Bobbio, Norberto. Teoría General del Derecho. Bogotá, Editorial Temis. 1999, p.192.

⁴⁵⁸ Bobbio, Norberto. Teoría General del Derecho. Bogotá, Editorial Temis. 1999, p.195.

⁴⁵⁹ Tardío Pato, José Antonio. El principio de especialidad normativa (*lex specialis*) y sus aplicaciones jurisprudenciales. En: Revista de Administración Pública. N^o 162, setiembre-diciembre 2003, p. 194.

Sin embargo, con frecuencia se advierte un uso simplificado y caricaturizado del referido principio, el que prácticamente ha sido reducido a una suerte de algoritmo o fórmula matemática: si A es el género y B es la especie, entonces se aplica B de manera que, una vez asignadas de contenido las variables, la consecuencia se precipitaría automáticamente, aplicándose la norma especial.

Hay muchos casos en los que la calificación de norma general y norma especial es evidente, de manera que la fórmula opera expeditivamente de la manera antes descrita, hecho que ha contribuido a su simplificación, sin embargo, su adecuado empleo no es tan simple y no está exento de dificultades.

La aplicación del principio “la norma especial prevalece sobre la norma general” requiere de la individualización de las normas en conflicto y de una adecuada justificación argumentativa que sustente cuál de ellas es la norma general y cuál la norma especial. Su determinación no siempre es inmediata ni evidente, y no es infrecuente que existan casos en los que hace falta mucho análisis para efectuar dicha determinación, dado las dificultades que ello conlleva.

5.2.3.3.2. Género próximo y diferencia específica

La forma tradicional de origen aristotélico de formular definiciones es aquella que se realiza distinguiendo entre el género próximo y la diferencia específica. Así, definir consiste en situar dentro de un género al objeto de definición, estableciendo su particularidad o diferencia específica. Al situar el objeto de definición dentro del género, lo que se logra es hacer aplicable a la especie la totalidad de la disciplina del género.⁴⁶⁰

“Por ejemplo, el art. 1470 c.c. define la venta: ‘Noción. La venta es el contrato que tiene por objeto la transferencia de la propiedad de una cosa o la transferencia de otro derecho a cambio de un precio’. El género es el contrato, la diferencia específica del *definiendum* (la venta).”⁴⁶¹

En el ejemplo planteado, la venta al ser ubicada dentro del género contrato, participa de las características definidoras del contrato en general, tales como, acuerdo de voluntades, finalidad lícita, objeto física y jurídicamente posible, etc. A su vez, al ser la venta una especie de contrato reviste características particulares que la individualizan, es decir, posee una diferencia específica respecto del género. De esta manera, la venta que es un contrato tiene la particularidad que su objeto es transferir la propiedad, según lo establece el artículo 1470 del Código Civil italiano

⁴⁶⁰ Tarello, Giovanni. La interpretación de la ley. Lima, Palestra Editores 2013, p. 189.

⁴⁶¹ Tarello, Giovanni. La interpretación de la ley. Lima, Palestra Editores 2013, p. 189.

conforme a la referencia antes mencionada y según el artículo 1529 del Código Civil peruano, su objeto es crear la obligación de transferir la propiedad.

En consecuencia, la especie no es contraria ni contradictoria respecto del género, sino que es una instancia de ella, constituye una ocurrencia particular, un caso especial que participa de las características del género, pero con una particularidad adicional, que la singulariza. En ese sentido, se puede afirmar que a las reglas especiales también les son de aplicación los mismos principios que sustentan a la regla general.

5.2.3.3. Norma excepcional

La norma excepcional, a diferencia de la norma especial, implica un apartamiento del principio general. Así, “mientras que la norma especial desarrolla la lógica interna de la norma general y añade un efecto ulterior, la norma excepcional rompe la lógica del derecho normal e introduce una lógica propia y distinta.”⁴⁶²

En esta línea, por ejemplo, la regla general respecto de la institución de la prescripción es que todas las obligaciones prescriben como una sanción contra la inacción del acreedor y como una forma de hacer efectivo el principio de seguridad jurídica, liberando al deudor de la prestación debida, una vez transcurrido el plazo de prescripción. Frente a ello, la regla especial (el Código Tributario) establece plazos específicos de prescripción, 4 años, 6 años, 10 años.

En ese sentido, tanto la regla general como la regla especial se mantienen alineadas con el principio según el cual, en salvaguarda de la seguridad jurídica, todas las obligaciones deben prescribir como consecuencia de la inacción del acreedor. Por esta razón se podría sostener que ambas giran en una misma órbita, siéndoles de aplicación los mismos principios.

Contrariamente, una norma excepcional implica un apartamiento, un quiebre de la línea u órbita bajo la cual se hallan tanto la regla general como la regla especial, por lo que se podría sostener que la norma excepcional gira en una órbita distinta y por lo tanto le son aplicables principios distintos. No obstante, tienen un punto de contacto con la órbita de la regla general de la cual se aparta, precisamente como consecuencia de la excepción. Así, por ejemplo, respecto de la prescripción, en casos realmente excepcionales como es el de los delitos de lesa humanidad, se establece su imprescriptibilidad. La referida excepción no es pues una regla especial, pues no conserva la línea de que las obligaciones deben prescribir sea al plazo que fuere, sino todo lo contrario, implica un quiebre de la misma, un apartamiento del principio

⁴⁶² Irti, Natalio. La edad de la descodificación. p. 47, citado por Tardío Pato, José Antonio. El principio de especialidad normativa (*lex specialis*) y sus aplicaciones jurisprudenciales. En: Revista de Administración Pública. N° 162, setiembre-diciembre 2003, p. 217.

general, fundado en razones de justicia y no en el principio de seguridad jurídica y en consecuencia, sólo aplicable en circunstancias verdaderamente excepcionales y en cuanto esté expresamente establecida.

El Derecho excepcional es, pues, según la expresión de Paulo (D. 1.3.16) aquel que “contra el tenor de la razón ha sido introducido con autoridad de los que lo constituyen, por causa de alguna utilidad.”⁴⁶³

Al efecto cabe señalar que las normas tienen vocación de generalidad, es decir, tienen la pretensión de regular todos los casos comprendidos dentro de su ámbito de aplicación, sin hacer distinciones particulares entre personas.

Una regla especial es aquella regla que se aparta de la regla general, fundándose para ello en consideraciones particulares. Mientras la regla general establece algo común o general para todos los casos, la regla especial establece algo particular aplicable sólo para determinados casos, los que en principio si bien caen dentro del ámbito de aplicación de la regla general, sin embargo, adquieren un tratamiento particular debido a su especialidad.

En ese sentido, respecto del extremo en conflicto, tanto la regla general como la regla especial tienen el mismo supuesto de hecho, lo que entre ellas difiere es la consecuencia jurídica. Mientras la norma general establece una determinada consecuencia jurídica general para todos los casos, la regla especial establece para ese supuesto de hecho específico, que está comprendido dentro del alcance de la regla general, una consecuencia jurídica distinta de la anterior.

Eso es precisamente lo que distingue a una regla especial de una regla excepcional. La regla excepcional contiene una consecuencia jurídica opuesta a la de la regla general, en cambio, la consecuencia jurídica de la regla especial no es opuesta, sino simplemente diversa o distinta de la regla general.

En ese sentido, la regla especial se sustenta en los mismos principios que sustentan la regla general. La diferencia en la consecuencia jurídica es una diferencia de grado o de matiz. En cambio, la regla excepcional se sustenta en principios distintos u opuestos de los que sustentan la regla general, de allí que la diferencia en la consecuencia jurídica sea frontal. Así, por ejemplo, mientras una prohíbe, la otra permite y viceversa.

A pesar de las diferencias señaladas entre la regla especial y la regla excepcional, entre ellas existe una similitud, ambas tienen una aplicación preferente ante la regla general, sin embargo, no son sinónimos, dada la diferencia existente

⁴⁶³ El Digesto de Justiniano. Lima Pontificia Universidad Católica del Perú. 1990, p. 65

entre ellas. Otra similitud entre la regla especial y la regla excepcional es que, con frecuencia, ambas usan los mismos nexos sintácticos divergentes.

5.2.3.3.4. *Nexo sintáctico divergente*

Si bien es cierto que, dado el caso, se ha de preferir la regla especial frente a la regla general, el análisis y la determinación de la aplicabilidad de la regla especial no puede empezar por ésta pues, debido a la relatividad de las categorías general y especial, de inicio esto es incierto.

El análisis debe partir de la exploración de todo el material normativo aplicable, a efecto de poder determinar los polos general y especial de referencia, incluyendo los principios que los comprenden y partiendo por ellos. Sólo sobre la base del conocimiento de los principios es posible fijar los polos de referencia.

Usualmente las disposiciones que contienen las reglas especiales son reconocibles porque en el fraseo de la disposición normativa se hallan precedidas de los nexos sintácticos divergentes; sin embargo, el contenido de la norma especial o excepcional no siempre se hallan situadas en esa parte de la disposición, sino que, a efecto de determinarlas es necesario analizar la integridad de las disposiciones aplicables. Por lo demás, como decía Celso (D. 1.3.24) “Es incivil juzgar o responder en vista de alguna parte pequeña de la ley, sin haber examinado atentamente toda la ley.” y (D.1.3.17) “saber las leyes no es esto, aprehender sus palabras, sino su fuerza y su potestad.”⁴⁶⁴

Ahora bien, como quiera que la regla especial es una instancia particular de la regla general por constituir su diferencia específica, “se aplicará la norma general, a menos que, en el supuesto de hecho de la vida real, se den las circunstancias más específicas y en parte divergentes del supuesto de hecho de la norma especial, en cuyo caso se aplicará esta última.”⁴⁶⁵

El nexo sintáctico divergente es la conjunción adversativa excluyente que vincula a la regla general con la regla especial e indica la aplicación preferente de la regla especial. Se trata de una conjunción que vincula a ambos tipos de reglas y es adversativa pues opone o contrapone a los dos elementos que vincula, y es excluyente pues la aplicación de la regla especial determina la inaplicación de la regla general.

⁴⁶⁴ El Digesto de Justiniano. Lima Pontificia Universidad Católica del Perú. 1990, p. 65.

⁴⁶⁵ Tardío Pato, José Antonio. El principio de especialidad normativa (*lex specialis*) y sus aplicaciones jurisprudenciales. En: Revista de Administración Pública. N° 162, setiembre-diciembre 2003, p. 192.

En la estructuración sintáctica de la disposición normativa, usualmente la regla general precede a la regla especial donde la formulación lingüística indica que es de aplicación la regla general, salvo que también ocurra la regla especial, en cuyo caso ésta será de aplicación preferente.

Existen dos clases de nexos sintácticos, los explícitos y los implícitos.

5.2.3.3.4.1. Nexo sintáctico divergente explícito

El nexo sintáctico es explícito cuando en la formulación sintáctica de la disposición normativa se hace uso de alguno de los adverbios divergentes, tales como: “a menos que”, “a no ser que”, “salvo que”, “fuera de”, “excepto de”, “a excepción de”, “con excepción de”, “no obstante que”, “pero”, “empero”, “sin embargo”, “sin que sirva de impedimento”, “sino”, etc.

5.2.3.3.4.2. Nexo sintáctico divergente implícito

El nexo sintáctico es implícito cuando en la formulación lingüística no se hace uso explícitamente de alguna locución conjuntivo-adversativa, sino que se presume que ésta existe. Los nexos implícitos usualmente se presentan en los casos de antinomias entre normas contenidas en distintos dispositivos y que se resuelven por aplicación de la regla *lex specialis*.

En la recomposición del material normativo, cuando se advierte la existencia en distintos dispositivos de una regla general y una regla especial que regulan una misma materia con consecuencias excluyentes, se ha de presumir la existencia de un nexo sintáctico divergente implícito que respalda la aplicación preferente de la regla especial.

5.2.3.3.5. Relatividad de la relación General-Especial

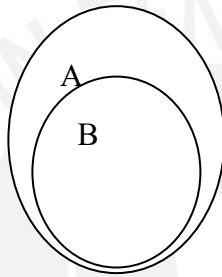
Cuando dos reglas se excluyen o regulan de manera contradictoria un mismo supuesto de hecho, no siempre es de aplicación inmediata el principio de “*lex specialis derogat generali*”; toda vez que, existen diversos tipos de antinomias y diversas formas de resolverlas. El principio “*lex specialis derogat generali*”, sólo es una de aquellas formas de encontrar la solución.

A efecto de aplicar el referido principio es necesario previamente determinar la existencia de una norma especial y su relación con la norma en conflicto. Respecto de esto último, distinguimos cuatro tipos de relaciones entre una norma especial y otra norma con la que se encuentra en conflicto: la relación típica general especial, la relatividad de la vinculación, la reciprocidad de la relación y aquella en la que ambas reglas son especiales.

5.2.3.3.5.1. *Relación típica General-Especial*

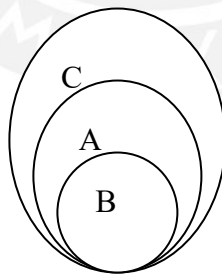
Es aquella en la que se prefiere la norma especial en lugar de la norma general. Para ello, se requiere determinar y sustentar previamente cuál de ellas es la norma general y cuál la norma especial. Sin la referida determinación de los polos de referencia, el principio es inaplicable o su resultado es incierto.

Solo después de determinadas las normas en conflicto y sustentada la relación existente entre ellas, procede afirmar cuál es la norma general y cuál la norma especial y, en consecuencia, en aplicación del principio *lex specialis*, determinar la norma aplicable y la solución del caso controvertido, de lo contrario su empleo podría encubrir un sofisma.



5.2.3.3.5.2. *Relatividad del criterio General-Especial*

Este tipo de relación hace referencia a que “una norma A puede ser general con respecto a una norma B, pero, a su vez, especial con respecto a una norma C”⁴⁶⁶. Debido precisamente a la referida relatividad, se requiere la fijación y calificación de los polos normativos de referencia.



No se puede perder de vista que el concepto de “norma especial” es un concepto relacional que se define en referencia al concepto contrario de “norma general”. Esto supone la existencia de un género y una especie. La especie sólo es tal en función al género con el cual se relaciona, al punto que, si se cambia el polo de

⁴⁶⁶ Tardío Pato, José Antonio. El principio de especialidad normativa (*lex specialis*) y sus aplicaciones jurisprudenciales. En: Revista de Administración Pública. N^o 162, setiembre-diciembre 2003, p. 200.

referencia hacia algo menos comprensivo, lo que antes era especie, en esta nueva relación sería género con respecto a lo más específico.

En la relación entre A y B, A es el género y B la especie.

En la relación entre A y C, A ahora es la especie y C es el género, no obstante que en la relación anterior A era el género.

En consecuencia, A será especie o género, dependiendo de si el polo de referencia con el que se compara es más o menos comprensivo que sí. De manera que, no existe la especie *per se*. La especialidad de algo siempre se define en relación a un género respecto del cual es una instancia del mismo y, por ende, menos comprensivo que aquel, de allí la naturaleza relacional del concepto norma especial.

“El atributo de la especialidad no tiene obviamente un valor absoluto, ya que ninguna norma, -aisladamente considerada- puede decirse especial; sólo un juicio de comparación entre dos normas, después de la constatación interpretativa del contenido de una y otra, puede corroborar la posibilidad de atribuir la calificación de la ‘especialidad’”⁴⁶⁷.

5.2.3.3.5.3. Reciprocidad en la relación General-Especial

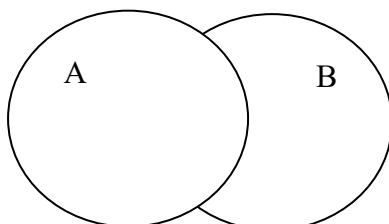
Este tipo de relación hace referencia a que recíprocamente ambas normas sean general y especial, una respecto de la otra. En este caso la “*lex specialis* puede funcionar en ambos sentidos”⁴⁶⁸, es decir, desde cierta apreciación una norma A puede ser considerada general respecto de una norma B y desde otro punto de vista, esa misma norma A puede ser considerada especial respecto de la norma B.

“Un ejemplo sólo levemente imaginario sería el siguiente: supongamos una norma N1, contenida en una ley procesal, de acuerdo con la cual todos los funcionarios públicos tendrían la obligación de entregar al juez penal cualquier documento solicitado por éste, y supongamos asimismo una norma N2 con arreglo a la cual los funcionarios públicos tienen prohibido entregar a cualquiera los documentos calificados como secretos de los que tuvieran conocimiento por razón de su cargo [...] El derecho no contendría criterios para su solución: pues el criterio de *lex posterior* resulta aquí irrelevante y el de *lex specialis* puede funcionar en ambos sentidos (tanto puede entenderse que “juez penal” es especial frente a “cualquiera” como que “documento clasificado como secreto” lo es frente a “cualquier documento”) por lo que de él no se deriva solución alguna. El juez no tendría otra

⁴⁶⁷ Celotto, Alfonso. Teoría general del ordenamiento jurídico y la solución de antinomias. México, Fundap, p. 30, 2003, pp. 141.

⁴⁶⁸ Ruiz Manero, Juan. Algunas concepciones del derecho y sus lagunas. En: Lagunas en el derecho. Una controversia sobre el derecho y la función judicial. Madrid, Marcial Pons 2005, p.107.

posibilidad, ante la ausencia de guías jurídicas para resolver la antinomia, sino escoger de forma no guiada por el derecho (“usando –dirían Alchourron y Bulygin- sus criterios personales de preferencia”) entre una u otra de las normas que resultan conflictivas para el caso. Su decisión se hallaría igualmente justificada tanto si escoge una como si escoge la otra de las dos normas en conflicto”⁴⁶⁹.



En el caso de la reciprocidad, donde ambas normas son recíprocamente, general y especial una respecto de la otra, dependiendo del punto de vista desde el cual se las mire “...la dualidad general-especial se oscurece y hay que acudir a otros criterios de resolución de conflictos normativos adicionales al aportado por el principio de especialidad normativa o sustitutivos del mismo, pero ello no descalifica la virtud del principio en estudio para resolver el alto porcentaje de casos en los que tal relatividad no se manifiesta.”⁴⁷⁰

En este caso, “... nos encontramos ante lo que Alf Ross llama una «inconsistencia del tipo parcial-parcial» (cada una de las dos normas tiene un campo de aplicación en el cual entra en conflicto con la otra, pero ambas tienen también un campo adicional de aplicación en el cual no se producen conflictos; los círculos que representan a ambas normas son secantes), lo cual nos está indicando que no estamos ante el supuesto típico resuelto por el principio *lex specialis* y, por eso, tenemos que acudir a criterios adicionales o sustitutorios.”⁴⁷¹

Los referidos criterios adicionales son el análisis histórico, apelar a la voluntad del legislador, la ponderación de principios, etc.

5.2.3.3.5.4. Ambas normas son especiales

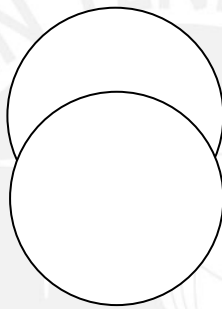
En este caso ambas normas pueden ser especiales o ambas normas pueden ser generales, de manera que ninguna puede ser preferida debido a su especialidad.

⁴⁶⁹ Ruiz Manero, Juan. Algunas concepciones del derecho y sus lagunas. En: Lagunas en el derecho. Una controversia sobre el derecho y la función judicial. Madrid, Marcial Pons 2005, p.107.

⁴⁷⁰ Tardío Pato, José Antonio. El principio de especialidad normativa (*lex specialis*) y sus aplicaciones jurisprudenciales. En: Revista de Administración Pública. N° 162, setiembre-diciembre 2003, p. 202.

⁴⁷¹ Tardío Pato, José Antonio. El principio de especialidad normativa (*lex specialis*) y sus aplicaciones jurisprudenciales. En: Revista de Administración Pública. N° 162, setiembre-diciembre 2003, p. 203

En este caso existe una superposición de normas, donde ambas regulan con el mismo detalle o la misma generalidad la misma situación, pero con consecuencias opuestas. En el caso que se trate de normas con la misma jerarquía y temporalidad, la antinomia deviene en irresoluble como es el caso de las Leyes N°s 29214 y 29215. Al tratarse de una verdadera aporía, su solución queda librada a la aplicación de principios a cargo del juzgador, realizando una conveniente ponderación de principios⁴⁷².



5.2.3.3.6. La norma general

5.2.3.3.6.1. ¿Qué es una norma general?

El principio de generalidad de las normas tiene su fundamento en el principio de igualdad y tiene “sus raíces en la Declaración francesa de los derechos del hombre y del ciudadano de 26 de agosto [/] de 1789, en la cual se impulsó la eliminación de privilegios e inmunidades fiscales del Viejo Régimen.”⁴⁷³

El instrumento para hacer efectivo el principio de igualdad es la ley. Mediante la ley se trata a todos por igual, luego de que todos los sujetos han sido igualados mediante la categoría unitaria de “ciudadano”, eliminando así las diferencias de castas y privilegios de origen del Viejo Régimen. La manera de hacer efectiva dicha igualdad es caracterizando a la ley como genérica y abstracta. Sin dichas condiciones, la ley no podría lograr el objetivo encomendado.

⁴⁷² Lara Márquez, Jaime. Las antinomias en el derecho: El caso de las Leyes 29214 y 29215. Lima Revista del IPDT N° 48, 2009. p. 5.

⁴⁷³ Lalanne, Guillermo. El principio de generalidad. En: El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XIX. Madrid, Marcial Pons 2008, Tomo I, pp. 587-588.

En consecuencia, la generalidad de la ley garantiza la concreción del concepto de ciudadano y la vigencia del principio de igualdad. Es usual que las normas jurídicas se formulen mediante categorías universales o en términos universalizables; sin embargo, generalidad y universalidad no son equivalentes.

“La universalidad tiene que ver con la forma lógica del enunciado normativo, la generalidad con el ámbito personal de la norma, con los sujetos humanos a quien se dirige. La confusión suele provenir de que las normas generales suelen formularse como normas universales, pero ni esto es lógicamente necesario ni puede excluirse que una norma particular se revista de la formulación universal”.⁴⁷⁴

En ese sentido, “será más general una norma cuyos destinatarios sean, por ejemplo, todos los habitantes de un país, que una norma que se dirija a los mayores de edad, y ésta más general que una que se dirija a los mayores de 65 años, y ésta más general que una cuyas destinatarias sean las mujeres de más de 65 años”⁴⁷⁵.

Ahora bien, una norma es universal cuando se refiere a todos los miembros de una clase, utilizando para ello el cuantificador universal “todos”, en cambio, es individual cuando se refiere sólo a un miembro de la clase. En ese sentido, siguiendo el ejemplo antes señalado por Francisco Laporta, serán normas universales todas aquellas normas que se refieran:

- A todos los habitantes de un país, o
- A todos los habitantes de un país que sean mayores de edad, o
- A todos los habitantes de un país que sean mayores de 65 años, o
- A todos los habitantes de un país que sean mayores de 65 años y sean mujeres, etc.

En todos esos casos las normas que se refieren a la totalidad de los miembros de cada una de las referidas clases son todas igualmente normas universales, aun cuando la cantidad de sujetos comprendidos sea distinta en los referidos casos.

La generalidad es la vocación o aspiración de universalidad con excepciones que tienen las normas jurídicas. Si bien las normas deben estar orientadas hacia la universalidad, la consecución o logro de ésta no es una condición o requisito para la configuración de las normas como generales, toda vez que la generalidad también implica la necesidad de tratar particularmente situaciones particulares, con lo cual es imposible de alcanzar la universalidad. No obstante, la vocación de universalidad se mantiene como una aspiración, tendencia o estado por alcanzar, aunque éste no se logre efectivamente y se sepa que no se puede alcanzar plenamente.

⁴⁷⁴ Laporta, Francisco. El imperio de la ley. Una visión actual. Madrid, Trotta 2007, p. 89

⁴⁷⁵ Laporta, Francisco. El imperio de la ley. Una visión actual. Madrid, Trotta 2007, p. 89.

En ese sentido, la generalidad es la aspiración de comprender dentro de los alcances de la norma a todos los sujetos de la clase objeto de regulación, sin por ello evitar dar un tratamiento particular a los casos particulares incluidos dentro de la misma; puesto que, es exigencia de la justicia tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, conforme a la vieja formulación aristotélica. En consecuencia, la generalidad es la vocación de universalidad que tienen las normas, esto es, de alcanzar a la mayor cantidad de miembros de la clase, aunque de antemano se sepa e incluso se desee, que ello no se vaya a lograr.

En ese sentido Robert Alexy señala, “El concepto de *generalidad* de una norma tiene que ser distinguido estrictamente del de *universalidad* de una norma. A pesar de su diferente grado de generalidad, [las normas] tanto “Cada cual goza de la libertad de religión” como “Todo presidiario tiene el derecho a convertir a su propia religión a otros presidiarios” expresan normas universales. Ello es así porque estas normas se refieren a *todos* los individuos de una clase abierta (personas, presidiarios)”⁴⁷⁶.

En consecuencia, “Lo opuesto a la norma universal es la norma individual. [/en cambio] El concepto opuesto al de generalidad es el de especialidad. Por ello, la primera de las normas mencionadas puede ser llamada “relativamente general” y la segunda “relativamente especial”. Una norma es siempre o bien universal o individual. En cambio, la generalidad y su opuesto, la especialidad, es un asunto de grado.”⁴⁷⁷

Las normas jurídicas deben ser normas generales, pero no necesariamente universales, es decir, deben estar dirigidas de manera general a los miembros de una clase aun cuando no comprendan a todos los referidos miembros, debido a que el derecho admite excepciones. Por esa razón, las normas jurídicas no necesariamente deben ser normas universales, al punto que se sostiene que “la excepción confirma la regla”, de manera que pueden ser universales además de generales en el punto máximo de generalidad, pero no necesariamente universales; es más, usualmente no son universales y es deseable que no lo sean.

Si bien es cierto que el concepto de generalidad comprende una mayor cantidad de individuos (muchos) que los comprendidos por el concepto de especialidad (algunos), que es más circunscrito, esa no es la razón de la distinción entre ambos conceptos, sino la mayor imprecisión de la generalidad y la mayor precisión de la particularidad o especialidad, sin que en ninguno de los referidos

⁴⁷⁶ Alexy, Robert. Teoría de los derechos fundamentales. Centro de estudios constitucionales, Madrid 1993. Nota 11, p. 83-84.

⁴⁷⁷ Alexy, Robert. Teoría de los derechos fundamentales. Centro de estudios constitucionales, Madrid 1993. Nota 11, p. 83-84.

casos exista verdaderamente precisión ya que ninguno de los referidos conceptos es concluyente.

El Diccionario de la Real Academia Española define el concepto de generalidad como:

1. f. Mayoría, muchedumbre o casi totalidad de los individuos u objetos que componen una clase o un todo sin determinación a persona o cosa particular. La generalidad de los hombres.
2. f. Vaguedad o falta de precisión en lo que se dice o escribe.
3. f. Cosa que se dice o escribe con vaguedad o falta de precisión.

En ese sentido, la generalidad alude a la mayoría, a la muchedumbre o incluso a la casi totalidad de individuos que componen una cierta clase, pero nunca a todos los individuos de la referida clase. Contrariamente, la universalidad es concluyente, comprende a todos los individuos de la clase, una sola excepción y la universalidad deja de ser tal, de la misma manera que la singularidad también es concluyente, puesto que sólo comprende a uno de los individuos, más de un individuo, ya es pluralidad.

La razón de la distinción no es un asunto de cantidad sino de precisión. El concepto de generalidad comprende a más individuos que el concepto de especialidad, pero no señala con precisión a quienes comprende puesto que la generalidad es vaguedad o falta de precisión, o lo que es lo mismo, indeterminación de límites. El concepto de especialidad o particularidad es mucho más circunscrito, pero tampoco es preciso ni concluyente. Ambos conceptos generalidad y especialidad tienen entre sus caracteres el de poseer cierta vaguedad. Nótese que decimos poseer y no padecer puesto que dicha característica, como explicamos antes, lejos de ser un problema es precisamente la virtud que permite que las normas jurídicas logren los objetivos y finalidades que el derecho persigue realizar.

CRITERIO	ALCANCE				
Concluyente	Universal (Todos)				Individual (uno)
Indeterminado		General (Muchos)	Especial (Algunos)	Excepcional (Algunos)	

5.2.3.3.6.2. *Generalidad y finalidad de la norma*

Las normas jurídicas tienen naturaleza instrumental en cuanto que con ellas se pretende conseguir ciertos propósitos o finalidades. A efecto de conseguir las referidas finalidades, el legislador dispone que ciertas conductas serán obligatorias, permitidas o prohibidas, en tanto que, si se cumple con lo así dispuesto, es altamente probable que se consiga realizar la finalidad establecida.

En ese sentido "...el predicado fáctico de una regla consiste en una generalización percibida como causalmente relevante respecto de alguna meta que se persigue o de un mal que se busca evitar. La prescripción de esa meta o la proscripción de ese mal constituyen la justificación que determina qué generalización conformará el predicado fáctico de la regla"⁴⁷⁸.

El señalamiento de las conductas objeto de regulación se efectúa mediante la descripción hipotética general de supuestos fácticos, pero sucede que lo fáctico es concreto y singular y las prescripciones normativas no pueden serlo, dado que por definición las normas debieran ser generales y por cuanto la descripción singular de la singularidad es prácticamente imposible. La propia expresión "singular" es universal, pues comprende a todas las individualidades tomadas separadamente.

Lo fáctico es singular pero su descripción no lo es, dadas las limitaciones del lenguaje. Como se sabe, la mayoría de los recursos del lenguaje están contruidos de manera general. Los sustantivos, adjetivos, verbos, preposiciones, etc. tienen carácter general, salvo los nombres propios. En consecuencia, no siendo singulares los recursos del lenguaje, con ellos no puede realizarse descripciones singulares de las individualidades fácticas. Lo que se puede hacer es nombrarlas, formular denominaciones singulares, pero no descripciones singulares. En ese sentido, "afirmar la existencia de una regla descriptiva implica necesariamente generalizar. No existen reglas para casos particulares"⁴⁷⁹ Para un caso individual a lo sumo puede haber una orden, pero no una regla.

La forma descriptiva es general y se describe señalando propiedades. La forma de hacer más específica una descripción, es aumentando propiedades descriptivas. Al agregar más propiedades, éstas mutuamente se acotan delimitando un área de intersección cada vez más reducido. A mayor cantidad de intersecciones, mayor aproximación a la singularidad. Sin embargo, la descripción singular es una ilusión.

⁴⁷⁸ Schauer, Frederick. Las reglas en juego. Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 86.

⁴⁷⁹ Schauer, Frederick. Las reglas en juego. Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 76.

Así, por ejemplo, a un perro de nombre “Angus” se lo podría describir “como un terrier escoses macho de tres años, como un terrier escoses macho, como un terrier escoses, como un perro, como un mamífero o como un animal”⁴⁸⁰.

En ese sentido, se puede afirmar que las generalizaciones son “relativas, puesto que lo particular en un ámbito puede ser general en otro.”⁴⁸¹

Al efecto, Frederick Schauer señala que la “descripción detallada de un individuo implicaría, sin duda, el uso de términos generales. Aun así, la mayoría de los individuos que concebimos existen en la intersección singular de un espectro de propiedades no singulares, cada una de las cuales es un término general”⁴⁸².

En ese sentido, se puede afirmar que la cantidad de propiedades descriptivas de un enunciado fáctico está en relación proporcionalmente inversa con la generalidad. A mayor cantidad de propiedades, menor generalidad (mayor aproximación a la singularidad); a menor cantidad de propiedad, mayor generalidad.

Por otro lado, el logro de la finalidad mediante el uso de la norma sólo es altamente probable y, en consecuencia, no necesariamente posible, sin que con ello se atribuya un defecto a la norma, sino que simplemente se hace referencia a sus reales límites y posibilidades dadas las limitaciones de la descripción lingüística.

La descripción contenida en el predicado fáctico o supuesto de hecho de una norma jurídica es el resultado de la enunciación de propiedades descriptivas. Dicha enunciación se realiza de manera selectiva, es decir, es el resultado de una elección, “... pero, así como son inclusiones selectivas, las generalizaciones son también exclusiones selectivas. Al concentrarse en un número limitado de propiedades, una generalización simultáneamente *suprime* otras propiedades, incluso aquellas que marcan diferencias reales entre los individuos que las propiedades seleccionadas tratan como semejantes”⁴⁸³.

“La generalización como forma de discurso supone, en consecuencia, la supresión en ciertos contextos de diferencias que serían relevantes en otros. La generalización que un hablante elige, entre las numerosas disponibles, suprime diferencias que habrían sido destacadas por otros, del mismo modo que la generalización elegida evocará semejanzas que habrían sido soslayadas por otros.”⁴⁸⁴

⁴⁸⁰ Schauer, Frederick. Las reglas en juego. Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 79.

⁴⁸¹ Schauer, Frederick. Las reglas en juego. Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 79.

⁴⁸² Schauer, Frederick. Las reglas en juego. Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 79.

⁴⁸³ Schauer, Frederick. Las reglas en juego. Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 80.

⁴⁸⁴ Schauer, Frederick. Las reglas en juego. Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 80.

Ahora bien, dado que la cantidad de propiedades descriptivas a incluir en una generalización es variable, puede existir diversos grados de generalización, dependiendo de la cantidad de propiedades descriptivas que se incluyan.

En ese sentido, "...al igual que la descripción, la generalización prescriptiva comienza habitualmente con un individuo, lo toma como ejemplar de una categoría más general y luego busca aquella propiedad de ese individuo que es causalmente relevante para la ocurrencia de la categoría más general."⁴⁸⁵

De esta manera, las generalizaciones no preexisten, sino que se construyen, teniendo un origen comparativo y analógico. Surgen a partir de un referente singular modélico del cual se seleccionan las propiedades idóneas para lograr o evitar el resultado deseado. Finalmente, dichas propiedades se incluyen en el predicado fáctico de la norma bajo una formulación general.

5.2.3.3.6.3. *Reglas subincluyentes o sobreincluyentes*

Cuando la descripción contenida en el predicado fáctico o supuesto de hecho de una norma excede el logro de la finalidad perseguida por la norma, nos encontramos en presencia de un predicado fáctico sobreincluyente. Es decir, cuando el operador deóntico (obligatorio, permitido o prohibido) incide sobre más supuestos de los que la finalidad perseguida pretendía conseguir, debido a la mayor extensión de la descripción general del predicado fáctico, la finalidad se ve excedida, produciéndose efectos no queridos.

Al efecto, Frederick Schauer señala que la sobreinclusión se produce cuando el predicado fáctico "comprende estados de cosas que, en casos particulares, podrían no producir la consecuencia que representa la justificación de la regla, aunque el estado de cosas, *en tanto tipo*, esté relacionado de manera probabilística con la plausibilidad o incidencia de la justificación."⁴⁸⁶

Existen tres formas de minimizar el efecto de la sobreinclusión:

1. Incrementar las propiedades descriptivas del predicado fáctico, de manera que su ámbito quede mucho más acotado.
2. Establecer excepciones mediante las cuales se excluya del predicado fáctico los supuestos notoriamente sobreincluyentes.

⁴⁸⁵ Schauer, Frederick. *Las reglas en juego*. Madrid, Marcial Pons, 2004, p. 84.

⁴⁸⁶ Schauer, Frederick. *Las reglas en juego*. Madrid, Marcial Pons, 2004 p. 90.

3. Establecer normas especiales, de manera que, éstas al tener aplicación preferente frente a la norma general, acoten el ámbito de aplicación del predicado fáctico de la norma general.

Contrariamente, cuando la descripción contenida en el predicado fáctico no incluye todos los supuestos que al ser afectados por el operador deóntico permitan alcanzar la finalidad perseguida, es decir, la descripción no incluya supuestos que también permitirían lograr la finalidad, estamos ante un supuesto de subinclusión.

Ahora bien, aun cuando pareciera que la sobreinclusión y la subinclusión son defectos de las normas, Frederick Schauer señala, “no hay nada de *malo* en reglas que sean sub o sobreincluyentes, y que esos términos no deberían tomarse como indicadores de defectos que deben ser corregidos [...] todas las reglas son actual o potencialmente sub o sobreincluyentes...”⁴⁸⁷

5.2.3.3.7. Clasificación de los casos de aplicación del principio de especialidad

En la solución de antinomias el principio de especialidad presenta los siguientes casos:

5.2.3.3.7.1. Antinomia entre normas de igual jerarquía e igual temporalidad

Se trata del caso cuando la antinomia ocurre entre dos normas especiales que tienen la misma jerarquía y la misma temporalidad. Entonces, “las normas contradictorias se anulan mutuamente y se produce la llamada ‘laguna por colisión’”.⁴⁸⁸ A su vez, esto puede ocurrir entre dos normas contenidas dentro de un mismo dispositivo o entre dos normas contenidas en distintos dispositivos, veamos:

5.2.3.3.7.1.1. Dentro de un mismo dispositivo

Cuando la antinomia se produce entre dos normas especiales de igual jerarquía e igual temporalidad contenidas en un mismo dispositivo y que regula un mismo tema, como por ejemplo entre normas contenidas en un mismo Código, de manera que, al ser igualmente especiales, no les es aplicable la regla de especialidad, en cuyo caso se anulan recíprocamente.

5.2.3.3.7.1.2. Entre distintos dispositivos

⁴⁸⁷ Schauer, Frederick. Las reglas en juego. Madrid, Marcial Pons, 2004. Nota de pie de página 23 p. 91.

⁴⁸⁸ Engisch, Karl. Introducción al pensamiento jurídico. Madrid, Guadarrama 1967, p. 200.

La antinomia también se puede producir entre dos normas especiales de igual jerarquía e igual temporalidad, pero que estén contenidas en distintos dispositivos, en cuyo caso se anulan recíprocamente creando la denominada laguna por colisión. Es el caso de las Leyes N°s 29214 y 29215 referidas a los requisitos formales para hacer uso del crédito fiscal en el Impuesto General a las Ventas, que regulan el mismo tema y entraron en vigencia el mismo día.

En esta situación "... nos encontramos frente a un caso donde ambas normas tienen la misma jerarquía, jerarquía de ley, ambas normas tienen la misma especialidad, pues regulan el requisito formal a efecto de poder ejercer el derecho al crédito fiscal, consistente en la anotación de los comprobantes de pago en el Registro de Compras contenido en el literal c) del artículo 19 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y finalmente, ambas tienen la misma temporalidad, pues entraron en vigencia simultáneamente el día 24 de abril de 2008"⁴⁸⁹.

5.2.3.3.7.2. Antinomias entre normas con distinta temporalidad, pero igualmente especiales

Se trata del caso entre dos normas especiales, pero con distinta temporalidad. Si bien es cierto que el referido caso puede ser inicialmente catalogado como una antinomia, se trata más propiamente de una derogación tácita. El que no se trate precisamente de una derogación expresa, es lo que permite confundirla con un caso de antinomia.

En consecuencia, como es evidente, el caso en análisis se trata de una antinomia meramente aparente, debido a que la participación del elemento temporal es gravitante para su solución, toda vez que esta impide que coexistan dos normas contradictorias. Así, existiendo sucesión normativa entre ellas, donde una cesa por derogación y la otra entra en vigencia, no es posible hablar propiamente de antinomia puesto que las normas contradictorias no coexisten en el tiempo y no es aplicable el criterio de especialidad, precisamente porque ambas son igualmente especiales.

Este es el caso que se produce entre los artículos 23 y 153 del Código Tributario, referidos al plazo para presentar la solicitud de ampliación, corrección o aclaración de las Resoluciones del Tribunal Fiscal.

El artículo 23 establece un plazo de 5 días hábiles y el artículo 153 un plazo de 10 días hábiles. Planteadas, así las cosas, pareciera que se trata de una antinomia entre dos normas especiales que forman parte de un mismo dispositivo; sin

⁴⁸⁹ Lara Márquez, Jaime. Las antinomias en el derecho: El caso de las Leyes 29214 y 29215. Lima Revista del IPDT N° 48, 2009. p. 5.

embargo, debe precisarse que el contenido disímil del artículo 153 fue introducido al referido Código, mediante la modificatoria dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1123 de fecha 23 de julio 2012. Con anterioridad a la referida modificatoria, ambos artículos establecían el mismo plazo de 5 días hábiles, entonces salvo la redundancia, no había mayor dificultad.

A partir de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 1123, surge la duda ¿cuál es el plazo para presentar la solicitud de ampliación, corrección o aclaración, 5 días o 10 días hábiles? De primera intención pareciera advertirse la existencia de una antinomia entre ambos artículos; sin embargo, al tener distinta temporalidad y la misma especialidad, lo que realmente hay es una sucesión normativa, donde el artículo 153 deroga tácitamente en la parte pertinente al plazo, al artículo 23, siendo aplicable la norma posterior.

	Artículo 23	Artículo 153
Elemento material	Presentar solicitud de ampliación, corrección, aclaración	Presentar solicitud de ampliación, corrección, aclaración
Elemento personal	Apelante	Apelante
Elemento temporal	Después de notificada la RTF	Después de notificada la RTF
Elemento espacial	Ante el Tribunal Fiscal	Ante el Tribunal Fiscal
Consecuencia jurídica	5 días hábiles para presentar o subsanar	10 días hábiles para presentar
Caso: ¿Cuál es el plazo para presentar la solicitud de ampliación, corrección o aclaración?	5 días	10 días

5.2.3.3.7.3. *Entre una regla general y la otra especial*

El supuesto planteado da lugar a tres casos, el primero cuando tanto la norma general como la norma especial tienen la misma temporalidad, el segundo cuando la norma especial es posterior y el tercero cuando la norma especial es anterior. Veamos:

5.2.3.3.7.3.1. *Ambas reglas, general y especial con igual temporalidad*

Este es el caso típico de antinomia que se resuelve con la aplicación de la norma especial, donde la preferencia o prevalencia de la norma especial tiene su fundamento en la exigencia de justicia, conforme a la regla del *summ cuique tribuere*⁴⁹⁰, es decir, de dar a cada uno lo suyo, coincidentemente con aquello de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

“De una parte, se considera que la norma especial prevalece sobre la general, porque *la norma específica es más apta para regular lo específico*. Y, de otra, se destaca que [/] dicha regla *es la que mejor responde a la voluntad del legislador*, porque si el mismo legislador dicta dos normas, una general y otra especial, y un mismo supuesto de la vida real cae hipotéticamente entre ambas, es porque el legislador quiso dar preferente aplicación a la Ley especial, pues de otro modo no tendría sentido su promulgación.”⁴⁹¹

Si se distingue una especie dentro de un género, como algo particular dentro de la generalidad, tratar dicha especie con la regla del género sería injusto, toda vez que su particularidad exige un trato diferenciado. De lo contrario, “la norma especial se vería privada de toda posibilidad de aplicación”⁴⁹² y la diferenciación efectuada devendría en inútil.

“El paso de una regla más amplia (que abarque un cierto *genus*) a una regla derogatoria menos amplia (que abarca una *species* del *genus*) corresponde a una exigencia fundamental de justicia, entendida como igual tratamiento a las personas que pertenecen a una misma categoría. El paso de la regla general a la especial corresponde a un proceso natural de diferenciación de las categorías y a un descubrimiento gradual por parte del legislador de esa diferenciación. Dada o descubierta la diferenciación. Persistir en la regla general implicaría dar igual

⁴⁹⁰ Bobbio, Norberto. Teoría general del derecho. Bogotá, Temis 1999, p. 195.

⁴⁹¹ Tardío Pato, José Antonio. El principio de especialidad normativa (*lex specialis*) y sus aplicaciones jurisprudenciales. En: Revista de Administración Pública. N^o 162, setiembre-diciembre 2003, p. 192-193.

⁴⁹² Prieto Sanchís, Luis. Apuntes de teoría del derecho. Madrid, Trotta 2008, p. 138.

tratamiento a personas que pertenecen a categorías diversas, y, por tanto, una injusticia”⁴⁹³.

5.2.3.3.7.3.2. Norma especial posterior

Este es otro de los casos típicos de antinomia que pacíficamente se resuelven mediante la aplicación prevalente de la regla especial, abonando en su favor todas las razones expresadas en favor de la norma especial, en tanto norma ad hoc y expresa para situaciones particulares, portadora en consecuencia de la solución más justa, puesto que siendo especial es emitida considerando las circunstancias particulares, a cuyo detalle no llega la norma general.

A todas las razones antes señaladas a favor de la norma especial, se suman las razones derivadas de que la referida norma es una norma posterior; es decir, que contiene la voluntad más reciente y actual del legislador, a diferencia de la norma general que, en el caso planteado, sería anterior.

5.2.3.3.7.3.3. Norma especial anterior

Contrariamente a lo señalado en el acápite anterior, el presente caso en que la norma especial es anterior a la norma general es uno de los casos más discutibles, puesto que la norma especial tiene en contra el elemento temporal, que más bien juega a favor de la norma general. A esto se suma el hecho de que la norma posterior, al ser general, establece un programa normativo integral que cubre todo el ámbito objeto de regulación, de manera que, frente a ella pareciera sucumbir por derogación la norma especial anterior.

No obstante, en nuestra opinión, una norma general posterior no puede derogar tácitamente a una norma especial anterior, puesto que al igual que los pilotes que destacan en las playas, y que no son cubiertas por las aguas cuando sube la marea e inunda toda la ribera, la norma especial anterior no es derogada tácitamente por la norma posterior general, debido a que la norma posterior siendo general no llega al nivel de detalle que es propia de la norma especial.

Una regla general no tiene en consideración todas las circunstancias particulares comprendidas por la regla especial. Una regla especial toma en consideración elementos particulares del caso especial que una regla general ignora, razón por la cual el poder derogatorio tácito de la regla general no siempre es eficaz respecto de la regla especial anterior, salvo que la norma general posterior establezca una derogación expresa o establezca un programa normativo radicalmente distinto del anterior. Sería el caso, por ejemplo, cuando es diseñado sobre principios

⁴⁹³ Bobbio, Norberto. Teoría general del derecho. Bogotá, Temis 1999, p. 195.

opuestos al del programa anterior, de suerte tal que la norma especial anterior no tendría como sobrevivir en un medio que le es totalmente adverso y ajeno.

5.2.3.3.7.4. *Conflicto entre normas de diferente jerarquía*

5.2.3.3.7.4.1. *La norma especial es de inferior jerarquía*

Este caso se resuelve declarando la ilegalidad de la norma de inferior jerarquía y, en consecuencia, aplicando la norma superior, por cuanto la norma inferior que contradice a la norma superior, de donde obtiene su validez, tácitamente abjura de su propia validez.

5.2.3.3.7.4.2. *La norma especial es de superior jerarquía*

En caso el conflicto se presente entre una norma especial de superior jerarquía y una norma general de inferior jerarquía, abonarán a favor de la solución tanto el criterio de especialidad como el criterio de jerarquía, de manera que la solución fluye de manera expeditiva y el caso no conlleva mayor dificultad.

5.3. ANÁLISIS CRÍTICO DE LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 6067-1-2014

A partir del marco conceptual presentado, queda claro que la situación que presenta el caso que analizamos en el presente capítulo califica como una antinomia, ya que existe un conflicto entre dos normas excluyentes; de tal forma que, si se aplica una de ellas la otra deviene en inaplicable.

En efecto, esto lo podemos constatar del cotejo del ámbito de aplicación de ambas normas, según el siguiente detalle:

	Artículo 23	Artículo 140
Elemento material	Subsanar falta o deficiencia de poder	Subsanar requisitos de admisibilidad (poder)
Elemento personal	Apoderado del reclamante	Apoderado del reclamante
Elemento temporal		

	Durante la interposición del recurso de reclamación	Durante la interposición del recurso de reclamación
Elemento espacial	Ante el órgano competente	Ante el órgano competente
Consecuencia jurídica	15 días hábiles para subsanar	5 días hábiles para subsanar
Caso: subsanación presentada el día 8	Admisible	Inadmisible

Como se puede advertir, existía un conflicto de normas, entre lo establecido en el artículo 23 del Código Tributario y el artículo 140 del mismo cuerpo normativo, por lo que cabe preguntarse: ¿se debe aplicar el artículo 23 o contrariamente se debe aplicar el artículo 140 del Código Tributario?, toda vez que, ambos no se pueden aplicar a la vez; es decir, ¿el plazo es de 15 días hábiles o el plazo es de 5 días hábiles?

En principio, ambas normas forman parte de un mismo cuerpo normativo como es el Código Tributario, ambas son válidas, vigentes y regulan el mismo supuesto de hecho con la misma especialidad, como es la subsanación de los requisitos de admisibilidad del recurso de reclamación en caso de sanción de cierre de establecimiento y por omisión de acreditación de representación; sin embargo, lo particular es que la solución de las referidas normas es distinta y excluyente. Al ser las soluciones excluyentes, existen casos en los que no pueden aplicarse las dos reglas a la vez, por lo que en tales casos se tendrá que elegir una de ellas, hecho lo cual, se deberá inaplicar la otra, no obstante que se trata de una norma válida y vigente.

En consecuencia, es claro que el referido caso se trata de un supuesto de antinomia o contradicción entre normas o normas en conflicto, es decir “cuando dos reglas jurídicas correlacionan el mismo caso con soluciones normativas incompatibles.”⁴⁹⁴ ⁴⁹⁵ No obstante, llama la atención que el Tribunal Fiscal no haya

⁴⁹⁴ Ródenas, Ángeles. Los intersticios del derecho. Indeterminación, validez y positivismo jurídico. Madrid, Marcial Pons 2012. p. 26.

⁴⁹⁵ Celotto, Alfonso. Teoría general del ordenamiento jurídico y la solución de antinomias. México, Fundap, 2003, p. 30, “...podemos decir que se entiende por antinomia: la situación de incompatibilidad que subsiste entre dos normas jurídicas vigentes, pertenecientes al mismo ordenamiento (o a ordenamientos conexos) y que comportan el mismo ámbito de validez.”

planteado el tema como una antinomia normativa o como un caso de conflicto de normas, o al menos no lo haya hecho así, de manera explícita.

Si bien es cierto, que en la resolución analizada no hay ninguna referencia al tema de las antinomias; sin embargo, es posible advertir, de manera implícita, la presencia de la forma de resolver antinomias, al haberse preferido la norma especial.

Luego de establecido el tipo de indeterminación normativa que presenta el caso, atendamos al modo como el Tribunal Fiscal resolvió el caso, así como su respectiva justificación. Como hemos visto, uno de los criterios de solución de antinomias es el de especialidad, pero para su aplicación se requiere que se demuestre cuál de las reglas en conflicto es la regla especial y cuál la regla general, de manera que, aplicando el referido criterio se arribe a la solución de preferir la norma especial.

En el caso analizado, sin embargo, llama la atención que el Tribunal Fiscal no desarrolló una argumentación consistente para demostrar y concluir porqué la norma opuesta a la elegida era la norma general, máxime cuando se sabe que el concepto de norma especial es un concepto relacional, de manera que no puede ser definido de manera aislada, sino en relación con el concepto de norma general.

En el caso analizado, el Tribunal Fiscal partió de suponer que el artículo 140 del Código Tributario era la norma especial, con lo cual incurrió en la falacia de petición de principio; es decir, que partió afirmando aquello que debía ser demostrado en su conclusión. Se trata del conocido sofisma que consiste en deslizar inconsultamente como premisa mayor del silogismo aquello que se pretende demostrar, pero sin sustento alguno. De esta manera, asegurando como premisa mayor, aquello que se quiere demostrar, la conclusión está garantizada, aun cuando, como es evidente, su verdad esté fraguada.

En ese sentido, se trata de un razonamiento circular, debido a que la premisa establecida se sustenta en la conclusión, así como la conclusión se sustenta en la premisa, al punto que, siendo ambas equivalentes, podríamos prescindir de cualquiera de ellas. De este modo, no haría falta razonamiento alguno para afirmar la conclusión, pues bastaría con conocer la premisa, lo que como se sabe no es suficiente.

El Tribunal Fiscal vuelve a incurrir en la falacia de petición de principio cuando sostiene que la regla contenida en el artículo 140 del Código Tributario, referida a la subsanación de cualquiera de los requisitos de admisibilidad incluye la subsanación de la omisión o defectos en la acreditación de la representación, pues esto es algo que debería demostrarse. No obstante, el Tribunal Fiscal lo asume como

cierto sin argumentación ni acreditación alguna, pretendiendo que dicha suposición sea la conclusión.

Afirmar, como lo hace el Tribunal Fiscal, que el plazo de 5 días hábiles contenido en el artículo 140 del Código Tributario es un “plazo especial”, es una afirmación que debe ser demostrada mediante una argumentación consistente. En efecto, afirmar que el plazo de 5 días hábiles es un plazo especial, implica afirmar que la norma opuesta contiene la regla general, es decir, 15 días sería el plazo general y 5 días el plazo especial, de manera que, planteado así el caso, la antinomia es evidente y su solución también.

Si partimos de considerar que el artículo 23 está referido a la presentación de escritos e interposición de recursos impugnatorios en general (llámese reclamación o apelación) entonces podríamos concluir que se trata de una norma general y que, contrariamente, el artículo 140 contiene una norma especial. Esto, más aún, si se tiene en cuenta que la parte pertinente del artículo 140 del Código Tributario se refiere expresamente a la interposición del recurso de reclamación contra las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y resoluciones de multa que las sustituyan. Así planteadas las cosas, se podría concluir que el referido artículo 140 contiene una regla especial referida a la reclamación de los valores antes mencionados; sin embargo, esta apresurada atribución de calidades, sólo es una aproximación inicial.

Ahora bien, a efecto de determinar cuál es la norma general y cuál es la norma especial, es necesario establecer el criterio que permita tal dilucidación, ¿se ha de tomar en cuenta la cantidad de procedimientos o actos reclamables respecto de los cuales sea aplicable cada una de las reglas o se ha de tomar en cuenta la cantidad de requisitos de admisibilidad a subsanar a los que se refieren las mencionadas reglas?

En nuestra opinión, estando a que la controversia radica en determinar el plazo para subsanar la omisión de un particular requisito de admisibilidad, como es la acreditación de representación mediante poder válido y vigente, lo que se ha de tener en cuenta es aquello que es relevante para resolver el caso concreto.

Teniendo en cuenta ello, la pregunta a responder es: ¿cuál es la norma especial, en lo referido al plazo para subsanar la omisión del requisito de la falta o insuficiencia de poder en los recursos de reclamación contra resoluciones de cierre, comiso, internamiento temporal de vehículo o las multas que las sustituyan?

El artículo 140, contiene dos plazos distintos para la subsanación de requisitos de admisibilidad, 15 días hábiles y 5 días hábiles. En principio, pareciera que la regla general son los 15 días y la regla especial los 5 días. Recordemos que la primera parte

del artículo señala: “La Administración Tributaria notificará al reclamante para que, dentro del término de quince (15) días hábiles, subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite.” Como quiera que esta parte del artículo está redactada de manera general y no hace referencia a ningún caso específico, se trataría de una regla general.

La parte siguiente del artículo señala que “tratándose de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las que las sustituyan, el término para subsanar dichas omisiones será de cinco (5) días hábiles.” Contrariamente, aquí se advierte la referencia expresa a procedimientos específicos, lo cual refuerza la primera impresión, de que los 15 días hábiles, señalados en el artículo 140 es la regla general y los 5 días hábiles, la regla especial.

Sin embargo, llama la atención que el plazo de los 5 días hábiles se aplique a los recursos de reclamación contra ocho tipos distintos de valores, tales como las que establecen sanciones de comiso, internamiento temporal de vehículo, cierre temporal de establecimiento y cierre temporal de oficina de profesionales independientes, más los cuatro tipos de multas que sustituyan a las referidas sanciones no pecuniarias. De manera que, el plazo de 15 días es aplicable a los actos reclamables distintos a los antes señalados, que al afecto son los siguientes: resoluciones de determinación, resoluciones de multa, resoluciones fictas de procedimientos no contenciosos, actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria, devolución, pérdida de fraccionamiento general y pérdida de fraccionamiento especial; en suma, siete tipos de valores diferentes.

En consecuencia, si el plazo de 15 días hábiles del artículo 140 es aplicable a siete tipos de valores o actos reclamables, mientras que el plazo de 5 días hábiles es aplicable a ocho tipos de valores, la impresión inicial sobre la evidente catalogación de ambas como regla general y regla especial requiere de mayor análisis y fundamentación.

Al respecto, se debe tener en cuenta que, en la determinación de la regla especial lo que se ha de apreciar no es el elemento cuantitativo circunstancial, sino el cuantificador utilizado en la formulación de la proposición normativa. Será norma general si en su formulación se utiliza un cuantificador general o universal, aun cuando circunstancialmente la cantidad de elementos comprendidos en ella sea menor que la cantidad de elementos comprendidos en la regla en conflicto. Por el contrario, será norma especial aquella que en su formulación haga referencia a un subgrupo de la regla contraria. En los casos más evidentes esto se colige del empleo

de los nexos sintácticos divergentes empleados luego de formular la regla general, tales como 'sin embargo', 'a menos que', 'con excepción de', etc.⁴⁹⁶

Por otro lado, el artículo 137 del Código Tributario establece los requisitos de admisibilidad del recurso de reclamación sin mencionar entre ellos a la acreditación de representación ni a la presentación de poder. De manera que, la acreditación de la representación al no ser calificada expresamente por el referido artículo del Código Tributario como un requisito de admisibilidad, no tendría tal naturaleza.

El artículo 140 del Código Tributario referido a la subsanación de los requisitos de admisibilidad tampoco menciona expresamente a la subsanación de la falta o insuficiencia de acreditación de representación o presentación de poderes.

En consecuencia, teniendo en consideración los elementos antes señalados, se podría concluir que lo dispuesto en el artículo 140 sobre la subsanación de los requisitos de admisibilidad, está referido a los requisitos calificados expresamente como de admisibilidad contenidos en el artículo 137, entre los que únicamente se cuentan los siguientes requisitos:

1. Escrito fundamentado,
2. Escrito autorizado por letrado donde la defensa fuera cautiva,
3. Nombre, firma y registro hábil del abogado,
4. Adjuntar hoja de información sumaria,
5. Plazo de 20 días en el caso de reclamaciones contra, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Resoluciones que resuelven solicitudes de devolución, Resoluciones que declaran la pérdida de fraccionamiento general y particular, así como actos que tengan relación directa con la determinación de la deuda tributaria.

De esta manera, lo dispuesto en el artículo 140 podría no ser aplicable para la subsanación de la omisión o defectos de acreditación de representación, toda vez que la presentación de poder no habría sido calificada como "requisito de admisibilidad" por el artículo 137. Por esta razón, para la subsanación de falta de presentación o insuficiencia de poder sería de aplicación el plazo de 15 días hábiles previsto expresamente en el artículo 23 del Código Tributario.

En consecuencia, el plazo de 5 días hábiles previsto en el artículo 140, no sería aplicable para la subsanación de la acreditación de representación ni presentación de poder, toda vez que para ello existiría un plazo especial previsto en el artículo 23 del mismo Código.

⁴⁹⁶ Tardío Pato, José Antonio. El principio de especialidad normativa (*lex specialis*) y sus aplicaciones jurisprudenciales. En: Revista de Administración Pública. N° 162, setiembre-diciembre 2003, p. 192.

Desde el punto de vista del requisito a subsanar, esto es, la falta o insuficiencia del poder, el artículo 23 es la regla especial y el artículo 140 la regla general, debido a que la formulación del artículo 140, al ser general, comprende a todos los requisitos de admisibilidad exigidos para la interposición del recurso, sin hacer una referencia específica a la falta de poder.

En cambio, desde el punto de vista del procedimiento dentro del cual se advierte la omisión del requisito de admisibilidad, el artículo 23 contiene la regla general, pues está referido a todo tipo de procedimiento (reclamación y apelación). Por su parte el artículo 140 contiene la regla especial pues está referida únicamente a los procedimientos de reclamación contra resoluciones específicas, como son las que imponen sanciones de cierre, comiso, internamiento temporal de vehículo, y las resoluciones de multa que los sustituyen.

En consecuencia, ambas normas son recíprocamente general y especial una respecto de la otra, dependiendo del punto de vista desde el cual se la mire y según cuál sea el elemento central que se analice. Por esta razón, la relación antinómica entre ellas califica como de recíproca.

Como quiera que ambas normas pueden ser consideradas general y especial recíprocamente, el criterio de especialidad es susceptible de operar en ambos sentidos, por lo tanto, deviene en inaplicable, por no poder derivarse de él, solución alguna.⁴⁹⁷

En consecuencia, estaría acreditada la existencia de una laguna por colisión como consecuencia de una antinomia irresoluble entre las normas contenidas en los artículos 23 y 140 del Código Tributario. En esta situación, la solución debería provenir de alguno de los procedimientos de integración jurídica, sin embargo, este es un caso más de laguna del Derecho Tributario que el Tribunal Fiscal omite denominar como tal.

No obstante, el criterio de especialidad aplicado por el Tribunal Fiscal es un procedimiento de resolución de antinomias. Como se recuerda, las antinomias son fuente de uno de los tipos de indeterminación jurídica, tal como se señaló en el Capítulo 1, aun cuando en nuestra opinión, en el caso analizado el referido procedimiento no haya sido aplicado correctamente.

Se llega a advertir, incluso, que en la solución dada por el Tribunal Fiscal habría un razonamiento analógico implícito, al sostener que, así como hay 5 días hábiles para interponer el recurso de reclamación contra los referidos valores (cierre,

⁴⁹⁷ Ruiz Manero, Juan. Algunas concepciones del derecho y sus lagunas. En: Lagunas en el derecho. Una controversia sobre el derecho y la función judicial. Madrid, Marcial Pons 2005, p.107.

comiso, internamiento temporal de vehículo, etc.), entonces sería coherente (análogo) que se concedan también 5 días hábiles para la subsanación de la omisión de los referidos requisitos de admisibilidad. En esta línea resulta incoherente que se sostenga que, para interponer el recurso, se concedan solo 5 días mientras que para subsanar los referidos requisitos de admisibilidad se conceda 15 días, es decir, el triple del referido plazo.

En consecuencia, faltó fundamentación en la solución adoptada por el Tribunal Fiscal toda vez que fueron dos las propuestas sometidas a votación en Sala Plena, una a favor del plazo de 5 días y la otra a favor del plazo de 15 días, reclamando ambas ser reconocidas como una norma especial o contener la regla especial que debía preferirse frente a la regla general. Sin embargo, no existe mayor argumento que sustente dicha afirmación en ninguna de ambas posiciones, ni tampoco existe definición, ni criterio alguno, en base al cual se determine qué es una norma especial y tampoco se mencione porqué la otra sería norma general.

Asimismo, se advierte que el Tribunal Fiscal tampoco se percató de la existencia de una antinomia que nosotros hemos denominado del tipo recíproco, la que como señalamos antes, Juan Ruiz Manero⁴⁹⁸ sólo planteaba de manera teórica, en cuyo caso, el solo criterio de regla especial es inútil, pues en el caso llevado a Sala Plena las dos reglas en conflicto recíprocamente son especiales y generales a la vez, caso en el cual la solución debería buscarse apelando a criterios adicionales como la ponderación de principios, pero hacer esto requiere de una motivación intensa, cosa que no solo no se hizo sino que no se pudo hacer, debido a que ni siquiera se advirtió el tipo de antinomia que se pretendía resolver.

5.4. ¿QUÉ DEMUESTRA EL CASO?

⁴⁹⁸ Ruiz Manero, Juan. Algunas concepciones del derecho y sus lagunas. En: Lagunas en el derecho. Una controversia sobre el derecho y la función judicial. Madrid, Marcial Pons 2005, p.107. Donde señala: "Un ejemplo sólo levemente imaginario sería el siguiente: supongamos una norma N1, contenida en una ley procesal, de acuerdo con la cual todos los funcionarios públicos tendrían la obligación de entregar al juez penal cualquier documento solicitado por éste, y supongamos asimismo una norma N2 con arreglo a la cual los funcionarios públicos tienen prohibido entregar a cualquiera los documentos calificados como secretos de los que tuvieran conocimiento por razón de su cargo [...] El derecho no contendría criterios para su solución: pues el criterio de *lex posterior* resulta aquí irrelevante y el de *lex specialis* puede funcionar en ambos sentidos (tanto puede entenderse que "juez penal" es especial frente a "cualquiera" como que "documento clasificado como secreto" lo es frente a "cualquier documento") por lo que de él no se deriva solución alguna. El juez no tendría otra posibilidad, ante la ausencia de guías jurídicas para resolver la antinomia, sino escoger de forma no guiada por el derecho ("usando -dirían ALCHOURRON y BULYGIN- sus criterios personales de preferencia") entre una u otra de las normas que resultan conflictivas para el caso. Su decisión se hallaría igualmente justificada tanto si escoge una como si escoge la otra de las dos normas en conflicto."

Al igual que en los demás casos presentados en la presente investigación, el caso analizado en este capítulo demuestra que en el derecho tributario peruano existen indeterminaciones normativas, esta vez en la forma de antinomias o contradicciones entre normas. Demuestra, también, que para el tratamiento de estas situaciones los operadores recurren (deben o pueden recurrir) a criterios con base en los cuales resuelven estas indeterminaciones, criterios que no necesariamente podían ser anticipados pues podrían no estar recogidos en las normas y métodos admitidos en la práctica jurídica.

El caso, y sobre todo el modo como el mismo fue resuelto por el Tribunal Fiscal, pone en evidencia la orfandad teórica con la que cuentan los operadores del sistema tributario para sustentar adecuadamente respuestas que satisfagan las expectativas de los administrados, así como las exigencias del sistema normativo.

La antinomia presentada era inusual, tanto que los criterios comúnmente aceptados para su solución resultan insuficientes. Por ello, se requería una fundamentación que trascienda del plano de las reglas y de los criterios formales para la solución de sus contradicciones, que permita remontarse hacia los principios y sus exigencias, luego de una adecuada ponderación, a efecto de ofrecer una respuesta adecuada, en tanto que justificada sobre la base de lo que establecen los principios subyacentes al caso.

Finalmente, el caso analizado, demuestra al igual que en los demás casos presentados en esta investigación, una realidad que pretende ser negada por la doctrina tributaria tradicional, que por lo demás se halla anclada en las bases teóricas del positivismo teórico de inicios del siglo XIX; cual es, la de negar la existencia de situaciones de indeterminación normativa, para cuya solución los operadores deben llevar a cabo procedimientos que constituyen creación de derecho, en tanto que de ellas resultan pautas normativas obligatorias que no existían previamente en el sistema normativo.

Ante esta realidad, lo que corresponde no es persistir en la negación de la existencia de supuestos de indeterminación jurídica en materia tributaria; sino, desde una actitud más madura, reconocerlas y admitir con ello, la necesidad de contar con una nueva teoría que, como la postpositivista, reconstruya la dimensión normativa en torno a dos niveles: el de las reglas y los principios y que, a partir de la comprensión de cada una de estas y otras piezas del Derecho, desarrolle razonamientos y argumentaciones orientadas a lograr respuestas aceptables, justificadas y justas a los casos difíciles, como los presentados en esta investigación, que por lo demás, no son casos aislados, sino casos recurrentes en el derecho tributario peruano, resueltos mediante resoluciones de la más alta importancia, como son las que constituyen precedentes de observancia obligatoria.

CONCLUSIONES

1. La indeterminación jurídica se produce por dos razones:
 - a. Infradeterminación normativa (falta de reglas) y,
 - b. Sobredeterminación normativa (exceso de reglas)

La indeterminación normativa por infradeterminación, se produce cuando no existen reglas para ciertos supuestos y se considera que las mencionadas reglas debieran existir. También existe infradeterminación normativa cuando las reglas existentes no ofrecen una guía certera para justificar la toma de decisiones jurídicas, debido a que contienen términos que padecen de vaguedad o ambigüedad, los cuales exigen una precisión ulterior. Asimismo, existe infradeterminación normativa cuando existe un desajuste valorativo entre las reglas existentes y los principios subyacentes; ya sea, porque las reglas existentes son sobreincluyentes o infraincluyentes, con relación a los mencionados principios.

En cambio, hablamos de indeterminación normativa por sobredeterminación, cuando el sistema contiene un exceso de reglas, las cuales además son contradictorias.

En consecuencia, configuran supuestos de indeterminación jurídica por infradeterminación, los siguientes tres casos:

- 1) Lagunas normativas,
- 2) Lagunas de reconocimiento, ya sea por vaguedad o por ambigüedad, y
- 3) Lagunas axiológicas.

Por su parte, configura el supuesto de indeterminación jurídica por sobredeterminación, el caso de las antinomias jurídicas.

2. Al haberse comprobado en diversas resoluciones de observancia obligatoria, que, en los hechos, el Tribunal Fiscal ha resuelto casos que inequívocamente califican como casos de indeterminación jurídica por infradeterminación (lagunas) y sobredeterminación (antinomias), se puede concluir que el derecho tributario tiene lagunas y antinomias y que en consecuencia no es un sistema pleno ni cerrado. Que el derecho tributario, no es un sistema de reglas, sino un sistema reglas y principios. Que el principio de legalidad tributario, no se aplica por subsunción, sino por ponderación, lo que significa que en algunos casos excepcionales pueda ceder frente al principio contrario. Que la regla de cierre, “todo lo no prohibido está permitido” no tiene carácter lógico y por tanto no es irremisible, sino que, por el contrario, se trata de un principio jurídico, sujeto a ponderación; toda vez que, sus condiciones de aplicación no son cerradas, sino abiertas, y que, en buena cuenta, propende a que en la interpretación de las reglas se aplique prevalentemente el argumento a contrario sensu, así como la interpretación estricta o literal, pero solo prevalentemente y no exclusivamente.
3. El Derecho Tributario, al igual que otras tantas áreas del Derecho, presenta casos de indeterminación jurídica, prueba de lo cual son las resoluciones de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal con las que hemos ejemplificado cada uno de los supuestos de indeterminación jurídica analizados en los capítulos del 2 al 5, aun cuando el referido órgano resolutor no haya calificado a los referidos casos como de indeterminación jurídica y a pesar que la teoría tributaria tradicional sostenga que en el Derecho Tributario no existen ni pueden existir lagunas jurídicas, a causa del principio de legalidad y de reserva de ley.

El que las referidas resoluciones tengan el carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, cuyo criterio vinculante es aprobado por la Sala Plena del Tribunal Fiscal, conformada por la reunión de todos los vocales del referido órgano resolutor que, además constituye última instancia en la vía administrativa, muestra que no se trata de casos aislados ni marginales, toda vez que las resoluciones de observancia obligatoria son resoluciones del máximo rango e importancia.

4. Luego de efectuada la constatación empírica de que en el Derecho Tributario existen todos los casos reconocidos de indeterminación jurídica (lagunas y antinomias) surge la necesidad de reformular y actualizar la teoría tributaria, considerando las nuevas circunstancias jurídicas, teóricas y fácticas, dado que la práctica a nivel administrativo y judicial ha rebasado los viejos marcos teóricos forjadas en el decimonónico Estado de Derecho.

En el Estado Constitucional de Derecho ya no se puede seguir sosteniendo que en el Derecho Tributario no existen lagunas, ni tampoco indeterminación jurídica, no sólo porque existen reglas expresas que lo desmienten, como por ejemplo los artículos 139.8 y 159.7 de la Constitución o el artículo 128 del Código Tributario, sino porque además el Derecho ya no es más un sistema de reglas; toda vez que, en la actualidad, los principios tienen valor normativo con capacidad de regular, entre otros, los espacios no comprendidos por las reglas positivas y por cuanto el principio de legalidad en su aplicación debe ponderarse con otros principios constitucionales igualmente aplicables, tal como ocurre en otras áreas del derecho; de manera que, en este nuevo contexto, no hay ninguna objeción para admitir que los supuestos no comprendidos por las reglas positivas del derecho tributario puedan calificar como lagunas jurídicas. Máxime, cuando la jurisprudencia, mediante precedentes de observancia obligatoria los ha reconocido implícitamente.

5. Otra de las transformaciones que ha modificado la perspectiva tradicional respecto de la aproximación al tema de las lagunas en el derecho tributario ha sido la distinción entre disposición y norma, tantas veces reconocido por el Tribunal Constitucional y por la Corte Suprema de Justicia de la República.

Si el texto es la disposición y la norma es el resultado de la interpretación del referido texto, entonces el legislador que es el autor del texto, no es el autor del derecho, o no lo es íntegramente y los jueces, en tanto intérpretes autorizados del derecho, no son meros aplicadores de la ley, sino que son coautores de la norma, ya que la creación del derecho es una tarea compartida, que comprende además del legislador y el intérprete, también a la comunidad jurídica, la cultura jurídica, la teoría jurídica, la jurisprudencia, la dogmática, la academia, la doctrina, etc., pues todos ellos participan en el proceso interpretativo de asignación de significado al texto legal configurando la norma jurídica.

Si la norma es el resultado de la interpretación del texto y el legislador sólo es autor del texto, los jueces que son intérpretes de la ley por antonomasia, son creadores de derecho y en consecuencia no hay ninguna limitación para que, en el ejercicio de sus funciones, puedan subsanar los defectos y deficiencias que la legislación pudiera tener, y en consecuencia colmar las lagunas jurídicas creando las reglas faltantes.

6. La expresión “lagunas del derecho” no alude a una metáfora acuática, sino que con ella se apela al significado directo de la expresión “laguna”, tal como consta en su segunda acepción según el Diccionario de la Real Academia Española, conforme a la cual, la palabra laguna significa: “En los manuscritos

o impresos, omisión o hueco en que se dejó de poner algo o en que algo ha desaparecido por la acción del tiempo o por otra causa.”

Si las fuentes del derecho evocan la imagen de lugares o potestades donde se origina y se produce el derecho, tal como los manantiales brotan de la tierra. A la falta o ausencia de derecho no se puede denominar metafóricamente “lagunas del derecho”, porque las lagunas en tanto accidentes geográficos, no representan falta de agua, sino por el contrario, son depósitos de abundante agua.

7. Mediante la interpretación las disposiciones normativas (texto) son reconfiguradas considerando los principios subyacentes y la totalidad del ordenamiento jurídico. Toda interpretación es una construcción, una atribución de sentido desde los principios y valores subyacentes, donde cada individual significación no proviene exclusivamente de su correspondiente texto, aisladamente considerado, ni de su limitada semántica, ni de su acepción según el diccionario, sino del sistema de conceptos que configura la totalidad del Derecho; de manera que, en el proceso interpretativo, el intérprete participa activa y creativamente, compartiendo en alguna medida la calidad de coautor de la norma, la cual surge como resultado de la interpretación.
8. El texto de la norma, obra del legislador, perfila la norma, lo condiciona, lo sujeta, lo limita y lo posibilita; sin embargo, no lo agota. No obstante, ello la configuración de la disposición normativa no es irrelevante con miras al resultado final, puesto que el texto es un insumo imprescindible en la configuración de la norma a aplicar. No es lo mismo que en el texto se use una palabra a que se use otra distinta, aun cuando de un sinónimo se trate; a pesar de lo cual, el texto nunca equipara o equivale a la norma; puesto que, lo que da vida y sentido al texto y configura la norma aplicable es el obrar del intérprete sobre el texto; de manea que, la autoría de la norma está compartida entre el legislador y los interpretes.
9. Las lagunas normativas son aquellos supuestos que resultan de las combinaciones de las propiedades relevantes de las normas positivas, pero para los cuales, el sistema normativo no ha previsto una consecuencia jurídica; no obstante que, se trata de casos relevantes y por ende, merecedores de regulación jurídica.

En ese sentido, las lagunas normativas son supuestos no regulados. Pero no todos los casos no regulados constituyen lagunas normativas; toda vez que, solo califican como tales, aquellos casos no regulados pero que se considera

debieran estarlo, por ser relevantes para el derecho como consecuencia del balance de razones que así lo indica.

10. La laguna de reconocimiento comprende los supuestos de ambigüedad y vaguedad de la disposición. Las lagunas por ambigüedad se producen como consecuencia de la indeterminación semántica, sintáctica o pragmática que padecen los términos de la disposición normativa, respecto de su sentido ordenador, dando lugar a distintas interpretaciones con matices significativos que difieren entre ellos, lo que impide tomar decisiones certeras, situación que exige la creación de una norma expresa mediante integración jurídica que precise el sentido a considerar en su aplicación.

Las lagunas por vaguedad son aquellas que se producen como consecuencia de la indeterminación lingüística o imprecisión del alcance de los términos empleados, respecto del grado de adecuación de un caso particular en el campo de aplicación del término, concepto o categoría general, debido a que estos poseen un rango impreciso de casos a los que se aplica.

11. Respecto de las lagunas de reconocimiento, todo lo que la interpretación puede hacer es poner de manifiesto la ambigüedad o vaguedad existente; es decir, establecer las igualmente posibles interpretaciones del término o de la disposición interpretada y reconocer la existencia de la laguna, nada más. La interpretación no nos puede decir cuál de dichos sentidos se debe elegir. Luego de determinada la ambigüedad o la vaguedad, corresponde declarar la existencia de una laguna por ambigüedad o por vaguedad y en consecuencia proceder a su integración creando de manera ad hoc la precisión faltante que elimine la indeterminación advertida.
12. La vaguedad no es necesariamente un problema en la configuración de las normas y en la consecución de los resultados esperados por el legislador; debido a que, el empleo de términos precisos, no conllevan necesariamente a la eliminación de la discrecionalidad, sino por el contrario a su ineludible consumación; toda vez que, la elección de un término preciso es el resultado de una decisión discrecional. El legislador discrecionalmente elige, de entre las diversas opciones disponibles, el término preciso que la ley ha de contener, asignándole consecuencias jurídicas que no alcanzarán a supuestos que tengan con la expresión elegida, una proximidad y similitud manifiesta. En consecuencia, una norma precisa es una norma arbitraria a causa de su precisión.

Los límites precisos siempre son arbitrarios, porque cuando son fijados incluyen solo los supuestos expresamente señalados y excluyen todos los demás supuestos, aún cuando estén próximos al elegido o tengan una

razonable semejanza con aquél, a pesar de lo cual tendrán consecuencias jurídicas distintas.

13. El legislador emplea términos vagos y conceptos indeterminados con la finalidad de demarcar sentidos normativos y trasladar al juzgador la tarea de determinar la regla específica para cada caso específico, permitiendo de esa manera alcanzar mejores soluciones para cada caso, en los cuales, como consecuencia de la vaguedad se correlaciona convenientemente los principios subyacentes, con los hechos del caso específico, a efecto de asignarle su sentido legal, algo que jamás se alcanzaría con una norma precisa y general.

La vaguedad no es por si misma un problema o un defecto, como tampoco la precisión no siempre es una virtud. La vaguedad y la precisión son instrumentos de técnica legislativa, utilizados para conseguir un fin y en consecuencia el uso instrumental que de ellos se haga estará sujeto a la destreza y pericia del legislador.

14. Las lagunas axiológicas se producen como consecuencia del desajuste valorativo entre la limitada semántica de la regla y los principios subyacentes; ya sea por que, en aquellos casos la regla aplicable sea sobreincluyente o infraincluyente, respecto de los principios subyacentes; de manera que, en estos casos a pesar que existe regla, existe laguna jurídico axiológica; en el sentido que, falta la norma que limite la sobreinclusión, o la norma que extienda las consecuencias a los supuestos a los que no llega, a causa de la infrainclusión.

En los casos de lagunas axiológicas la regla existente es una regla injusta, por cuanto, o no hace distinciones que debiera hacer, puesto que da un mismo trato a supuestos que objetivamente son diferentes; es decir, trata igual a los desiguales, a pesar de su desigualdad, o contrariamente hace distinciones arbitrarias allí donde no cabe distinguir, tratando diferente a los iguales; de manera que, en el primer caso hace falta una regla diferenciadora que trate desigual a los desiguales, y en el segundo caso, hace falta una regla igualadora que trate igual a los iguales. En ambos supuestos al echarse de menos una regla faltante, se advierte la existencia de lagunas jurídicas, del tipo lagunas axiológicas, donde lo que falta es una regla diferenciadora o una regla igualadora.

Si la norma que falta es una norma especial, esto es una norma distinta pero dentro de la misma línea del principio que sustenta la regla general, se trata de una laguna normativa, pero si lo que falta es una norma excepcional, esto es una norma fundada en un principio distinto u opuesto del principio que sustenta la regla general, se trata de una laguna axiológica.

Si sólo se tratase de la falta de una regla, nos hallaríamos en presencia de una laguna normativa, pero en los casos en los que existe regla, pero esta no toma en consideración aspectos particulares del ámbito cubierto por ella, regulando de manera general para todos los casos sin hacer distinciones, no obstante que existen diferencias relevantes, nos encontramos en presencia de una laguna axiológica, puesto que respecto de esos supuestos particulares, habiendo regla general, lo que hace falta es una regla diferenciadora que excepcione a la regla general, dando tratamientos particulares como consecuencia de valorar como relevante aquellas diferencias que la regla general ignora, razón por la cual a estas lagunas se denomina lagunas axiológicas.

15. La falta de una regla de permisión fuerte no califica como laguna normativa, por cuanto a falta de una norma que señale expresamente que está permitido realizar determinada conducta, opera la permisión débil, según lo cual lo no prohibido está permitido; de manera que, habiendo regla, no hay laguna y la regla de permisión fuerte no colma ninguna laguna, solo hace expreso lo que está sobreentendido.

La falta de norma permisiva sólo podría constituir laguna axiológica cuando el caso estuviese regulado por una regla obligatoria o una regla prohibitiva.

16. La identificación de las lagunas axiológicas se realiza, sobre la base de una inicial interpretación literal de la regla aplicable, mediante la cual se pone de manifiesto todas las posibilidades interpretativas que la semántica de la regla general permite. De manera que, mediante la disociación se fragmenta la aparente monolítica unidad inicial de la regla general. Luego se vuelve a interpretar la regla, esta vez de manera restrictiva, acorde a su mejor sentido; de suerte tal que, algunas de esas partes seccionadas quedan fuera del alcance de la regla interpretada restrictivamente, apreciándose con mayor nitidez la injusticia que resultaría de aplicar a esas secciones excluidas la consecuencia jurídica de la regla general, creándose en consecuencia respecto de estas secciones, lagunas axiológicas que ameritan de una regulación distinta de la regla general.

Las lagunas axiológicas se producen en el caso de reglas injustas que no hacen distinciones que debiera hacer, al dar un mismo trato a supuestos que objetivamente son diferentes; es decir, trata igual a los desiguales a pesar de su desigualdad, o contrariamente hacen distinciones arbitrarias allí donde no cabe distinguir, tratando diferente a casos esencialmente iguales; de manera que, en el primer caso hace falta una regla diferenciadora que trate desigual a los desiguales y en el segundo caso, hace falta una regla igualadora que trate

igual a los iguales. En ambos supuestos al echarse de menos una regla faltante, es que se puede hablar de la existencia de lagunas jurídicas, del tipo lagunas axiológicas, donde lo que falta es una norma diferenciadora o una norma igualadora.

17. La derrotabilidad de las reglas es una forma de corregir la injusticia de las reglas generales. Toda regla general es injusta, puesto que regula en función de un cierto promedio o casos típicos y no toma en consideración circunstancias particulares, las cuales son licuadas en el promedio; de manera que, frente a una regla injusta no cabe sino su derrota en casos particulares, a efecto que prevalezca la justicia, que es el fin del derecho, tratando diferente a los diferentes.

Todas las reglas jurídicas, en tanto que son generales y abstractas son potencialmente derrotables en casos concretos.

Si la regla es inapropiada, su interpretación estricta y literal hará brillar su injusticia, abriendo la puerta de ingreso a la moral y a los principios para que corrijan dicha iniquidad. Una regla injusta aplicada de manera estricta y general a todos los casos alcanzados por la literalidad de su texto producirá consecuencias injustas, cuando menos en los extremos de su texto, en cuyos ámbitos se justificará un tratamiento diferenciado mediante la puesta de manifiesto de excepciones implícitas. Cuanto más estricta y literal es la interpretación de la regla injusta, más se justifica la necesidad de las excepciones implícitas, que corrijan dichas desviaciones o situaciones intolerables. De manera que, la mejor forma de corregir (derrotar) una regla injusta es aplicarla estrictamente.

En el Estado Constitucional de Derecho, como consecuencia del abierto reconocimiento del ingreso de la moral en el derecho mediante los principios constitucionales, las reglas adquieren una nueva propiedad denominada "disposicional", según la cual todas las reglas son derrotables, puesto que su positividad está sujeta a los valores y principios que les subyacen y les dan contenido, de manera que cuando se presenta un conflicto entre la limitada semántica de la regla y el principio subyacente, prevalece el principio, no obstante la positividad y validez formal de la regla.

Conforme a la derrotabilidad las reglas tienen sujeta la validez de su consecuente o consecuencia jurídica a la aserción "a menos que"; es decir, la consecuencia de la estructura condicional de la regla se aplica a menos que prevalezca en su lugar un principio; o dicho de otro modo, las reglas son válidas y aplicables sólo prima facie; de manera que producido el antecedente, no necesariamente le sigue el consecuente; toda vez que, podrían

existir innumerables excepciones implícitas que derroten la prima facie necesaria implicación condicional, con lo cual, las reglas siguen siendo razones excluyentes para la acción y en consecuencia aplicables directamente a los casos concretos, en cuanto se produzcan las condiciones previstas para su aplicación, pero solo en principio o prima facie, porque si evaluadas todas las condiciones y con miras a un caso concreto, se advierte que la regla no ha distinguido particularidades relevantes, entonces la regla es derrotada estableciéndose una excepción, de forma que prevalece el principio subyacente.

Las reglas no son algo dado por la naturaleza, sino “artefactos” contruidos con algún propósito o finalidad; esto es, la realización de algún valor o principio; de manera que, cuando en los casos extremos en los que la semántica de la regla traiciona su finalidad, opera la excepción implícita limitando o impidiendo la aplicación de la regla en dicho extremo y con ese mismo acto confirmando la finalidad que se pretendía alcanzar con la regla general; es pues, en ese sentido que la excepción o la regla especial, disponiendo algo distinto u opuesto de la regla general, confirma la regla general y su finalidad.

- 18.** Las antinomias se producen cuando los supuestos de hecho de dos reglas en conflicto son los mismos, pero las consecuencias jurídicas de ambas reglas son opuestas o contradictorias.

Existen tres casos de antinomias deónticas:

- (a) Cuando una norma manda y la otra prohíbe
- (b) Cuando una norma manda y la otra permite no hacer
- (c) Cuando una norma prohíbe y la otra permite hacer

Si bien es cierto que en los 3 casos existe incompatibilidad lógica, sólo en el primer caso el conflicto es inevitable, ya que en los dos últimos casos los destinatarios podrían sortear el conflicto y evitarlo.

En el primer caso, en el que una regla manda u obliga algo y la otra para los mismos hechos lo prohíbe, el conflicto es inevitable, de manera que ambas reglas no pueden aplicarse a la vez, por lo que ambas reglas tampoco pueden ser válidas simultáneamente.

En el segundo caso, en el que una regla manda u obliga algo y la otra, para los mismos hechos, permite no hacer lo mismo, el conflicto se podría evitar en el caso que el destinatario optara por hacer lo que la norma manda, en cuyo caso su conducta estando conforme con la norma mandatoria, también lo

estaría con la norma que permite no hacer, por cuanto quien está permitido a no hacer, también está permitido a hacer; de manera que, haciendo lo que dispone la regla mandataria, satisface ambas reglas.

En el tercer caso, en el que una regla prohíbe hacer algo y la otra para los mismos hechos permite hacer lo mismo, el conflicto se podría evitar en el caso que el destinatario optara por no hacer conforme a la prohibición de la primera regla, lo cual coincidiría con la permisión de la segunda regla, puesto que quien está permitido a hacer también está permitido a no hacer. En cambio, quien modulara su conducta conforme a la segunda regla haciendo lo que ésta permite hacer, luego no podría cumplir con la primera regla que prohíbe hacer, esto es, manda no hacer, incurriendo en incumplimiento.

En el primero, de los tres casos descritos, el conflicto se resuelve eliminando una de las dos reglas, eliminando la otra o eliminando las dos, puesto que también ambas reglas podrían ser simultáneamente inválidas.

En el segundo y tercer caso, el conflicto se resuelve eliminando una regla o eliminando la otra, pero no es posible eliminar las dos reglas a la vez; toda vez que, una conducta tiene que estar o permitida o prohibida. No puede estar permitida y prohibida a la vez; pero tampoco puede dejar de estar o permitida o prohibida, puesto que no existe una tercera posibilidad.

- 19.** En caso de conflicto entre una regla general y otra especial o excepcional, prevalece lo específico frente a lo general, en el entendido que lo específico es una mejor solución, pues se formula considerando detalles y singularidades que la regla general ignora.

La norma excepcional a diferencia de la norma especial implica un apartamiento del principio que ampara a la regla general; en ese sentido, mientras que la norma especial se desarrolla al amparo de los principios y la lógica interna de la norma general, añadiendo un efecto ulterior, la norma excepcional rompe la lógica del derecho normal y se ampara en principios distintos u opuestos.

La regla excepcional contiene una consecuencia jurídica opuesta a la de la regla general, en cambio la consecuencia jurídica de la regla especial, no es opuesta, sino simplemente diversa o distinta de la regla general.

BIBLIOGRAFÍA

Accatino Scagliotti, Daniela. La motivación de las sentencias. Genealogía y teoría. Granada, 2005, 316 pp.

Aguiló Regla, Josep. Lagunas constitucionales. Versión mecanografiada. Alicante 2020, 20 pp.

Aguiló Regla, Josep. Fuentes del Derecho. En: Conceptos básicos del Derecho. Daniel González Lagier Coordinador. Madrid: Editorial Marcial Pons, 2015, pp. 149-174.

Aguiló Regla, Josep. Sobre derecho y argumentación. Palma de Mallorca: Leonard Muntaner Editor, 2008, 144 pp.

Aguiló Regla, Josep y Pedro Grández Castro. Sobre el razonamiento judicial. Una discusión con Manuel Atienza. Lima Palestra editores 2018, 465 pp.

Alchourrón, Carlos y Eugenio Bulygin. "Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales". Buenos Aires: Editorial Astrea, 2006, 277 p.

Alexy, Robert. Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica. En: Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho, N° 5, Alicante 1988, pp. 139-151.

Alexy, Robert. Teoría de los derechos fundamentales. Madrid: Centro de estudios constitucionales, 1993, 607 pp.

Alexy, Robert. Teoría de la argumentación jurídica. La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica. Lima: Palestra, 2007, 566 pp.

Alonso Vidal, Horacio José. Derecho administrativo y teoría del derecho. Tres cuestiones fundamentales. Lima, Palestra 2019, 296 pp.

Amatucci, Andrea. La interpretación de la ley tributaria. En: Tratado de derecho tributario. Bogotá, Editorial Temis, 2001, pp. 566-639.

Amatucci, Andrea. El ordenamiento jurídico de la hacienda pública. Bogotá, Editorial Temis, 2008, 579 pp.

Andrés Aucejo, Eva. Relaciones entre “reglamento” y “ley” en materia tributaria. Madrid: Marcial Pons 2013, 220 pp.

Andrés Ibáñez, Perfecto. El Estado Constitucional: implicancias en materia de modelo de juez. En: tercero en discordia. Jurisdicción y juez del Estado Constitucional. Madrid: Trotta, 2015, pp. 120-145.

Ascarelli, Tullio. Jurisprudencia constitucional y teoría de la interpretación. En: Disposición vs Norma. Susanna Pozzolo y Rafael Escudero Editores. Lima: Palestra Editores 2011, pp. 19-38.

Ataliba, Geraldo. Hipótesis de incidencia tributaria. Lima, Instituto Peruano de Derecho Tributario, 1987, 218 pp.

Atienza, Manuel. Algunas tesis sobre el razonamiento judicial. En: Sobre el razonamiento judicial. Una discusión con Manuel Atienza. Aguiló Regla, Josep y Pedro Grández Castro. Lima, Palestra editores 2018, pp. 11-42.

Atienza, Manuel. Filosofía del Derecho y transformación social. Madrid: Editorial Trotta, 2017, 388 pp.

Atienza, Manuel. Curso de argumentación jurídica. Madrid: Editorial Trotta 2013, 870 pp.

Atienza, Manuel. Las razones del derecho. Teorías de la argumentación jurídica. Lima: Palestra. 2016, 369 pp.

Atienza, Manuel. Sobre la analogía en el Derecho. Ensayo de análisis de un razonamiento jurídico. Madrid: Editorial Civitas, 1986, 187 pp.

Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Para una teoría postpositivista del Derecho. Lima: Palestra Editores. 2009, 306 pp.

Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. Las piezas del derecho. Teoría de los enunciados jurídicos. Madrid: Ariel 2007, 215 pp.

Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. *Ilícitos atípicos*. Madrid: Editorial Trotta 2006, 133 pp.

Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. *Reglas, principios y derrotabilidad*. En: *Para una teoría postpositivista del derecho*. Lima, Palestra Editores, 2009, pp. 223-257.

Atienza, Manuel y Juan Ruiz Manero. *Sobre permisos en el derecho*. En: *Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho* N° 15-16, Alicante, 1994, pp. 815-844.

Atria, Fernando. *Sobre las lagunas*. En: *Lagunas en el derecho. Una controversia sobre el derecho y la función judicial*. Varios autores, Madrid: Marcial Pons, 2005, pp. 15-27; 45-71.

Bäcker, Carsten. *Reglas, principios y derrotabilidad*. En *Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho*. N° 37, Alicante. 2014, pp. 31-44.

Barberis, Mauro. *Introducción al estudio del derecho*. Lima: Palestra 2015, 257 pp.

Bayón, Juan Carlos y Jorge Luis Rodríguez. *Relevancia normativa en la justificación de las decisiones judiciales*. Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2003, 312 pp.

Bobbio, Norberto. *Iusnaturalismo y positivismo jurídico*. Madrid: Editorial Trotta 2018, 229 pp.

Bobbio, Norberto. *Teoría general del derecho*. Bogotá. Editorial Temis 1999, 269 pp.

Bobbio, Norberto. *El positivismo jurídico*. Madrid, Debate 1988, 243 pp.

Bullard González, Alfredo. *Esquizofrenia jurídica. El impacto del análisis económico del derecho en el Perú*. En: *Themis Revista de Derecho* N° 44. Lima, 2002, pp. 17-35.

Bulygin, Eugenio. *Creación y aplicación del derecho*. En: *Lagunas en el derecho. Una controversia sobre el derecho y la función judicial*. Varios autores, Madrid: Marcial Pons, 2005, pp. 29-44; 73-85.

Caracciolo, Ricardo. *La noción de sistema en la teoría del derecho*. México, Fontamara 2008, 75 pp.

Carrió, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1986, 327 pp.

Celotto, Alfonso. Teoría general del ordenamiento jurídico y la solución de antinomias. México: Fundap, 2003, 141 pp.

Chiassoni, Pierluigi. Técnicas de interpretación jurídica. Madrid: Marcial Pons 2011, 366 pp.

Chiassoni, Pierluigi. Disposición y norma: Una distinción revolucionaria. En: Disposición vs Norma. Susanna Pozzolo y Rafael Escudero Editores. Lima: Palestra Editores 2011, pp. 7-17.

Danós Oroñez, Jorge. Notas acerca de la potestad sancionadora de la administración pública. En: Revista Iust Et Veritas, N° 10, Lima 1995, pp. 149-160.

Dehesa Dávila, Gerardo. Introducción a la retórica y la argumentación. Elementos de retórica y argumentación para perfeccionar y optimizar el ejercicio de la función jurisdiccional. México, Suprema Corte de Justicia de la nación, 2007, 731 pp.

De Donato, Xavier. Absurdo, reducción al. En: Compendio de lógica argumentación y retórica. Edición de Luis Vega Reñón y Paula Olmos Gómez. Madrid, Editorial Trotta 2013, p. 23.

De Trazegnies Granda, Fernando. El Derecho Civil, ante la postmodernidad. En: Derecho, revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, N° 54. Lima 1991, pp. 287-333.

Diez-Picazo Ponce de León, Luis. La doctrina de los propios actos. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del tribunal Supremo. Barcelona, 963, Bosch casa editora, 251 pp.

Dolcetti, Andrea y Giovanni Batista Ratti. La derrotabilidad jurídica como relación sistemática compleja. En: Analisi e diritto N° 2016, 2016 pp. 35-44.

Dworkin, Ronald. El imperio de la justicia. De la teoría general del derecho, de las decisiones e interpretaciones de los jueces y de la integridad política y legal como clave de la teoría y práctica. Barcelona, Editorial Gedisa 2012, 328 pp.

Dworkin, Ronald. Los derechos en serio. Barcelona Ariel 1995, 508 pp.

Endicott, Timothy. La vaguedad en el Derecho. Madrid, Dykinson - Instituto de Derechos Humanos Bartolomé de las Casas Universidad Carlos III de Madrid, 2006. 303 pp.

Endicott, Timothy. Palabras y reglas. Ensayos en filosofía del derecho. México., Distribuciones Fontamara S.A. 2004, 135 pp.

Engisch, Karl. Introducción al pensamiento jurídico. Madrid, Guadarrama 1967, 272 pp.

Fassó, Guido. Historia de la Filosofía del Derecho. Siglos XIX y XX Salamanca: Biblioteca Eudema, 1982, tres tomos.

Ferrajoli, Luigi. Derecho y razón. Teoría del garantismo penal. Madrid, Editorial Trotta 1995, 991 pp.

Ferrajoli, Luigi. Principia iuris. Teoría del derecho y de la democracia. Madrid, Editorial Trotta 2011, Tomo 1, 952 pp.

Gamba Valega, César. Principio de reserva de la ley tributaria. En: Principio de reserva de la ley tributaria. Lima, Editorial Iustitia, Academia Internacional de Derecho Tributario y Grijley, 2012, pp. 91-147.

Gamba Valega, César. Estado Constitucional de Derecho, sentencias del Tribunal Constitucional y Derecho Tributario. Apuntes para una aproximación necesaria. En: Libro homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú e Instituto Peruano de Derecho Tributario IPDT. 2010, pp. 347-372.

García Amado, Juan Antonio. Razonamiento jurídico y argumentación. Nociones introductorias. Eolas, Ediciones, 2013, 216 p.

García Figueroa, Alfonso. Algunas categorías fundamentales de la teoría de la argumentación. En: Argumentación jurídica. Coordinado por Marina Gascón Abellán. Valencia, Tirant lo Blanch, 2014, pp. 75-220.

García Figueroa, Alfonso. Criaturas de la moralidad. Madrid, Editorial Trotta 2009, 268 pp.

García Figueroa, Alfonso. Derrotabilidad normativa y antipositivismo externo. Dos aspectos esenciales del neoconstitucionalismo. En: Grández Pedro y Félix Morales. La argumentación jurídica en el Estado Constitucional. Lima, Palestra Editores 2013, pp. 113-137.

García Novoa, César. El concepto de tributo. Lima Tax Editor 2009, 431 pp.

García Novoa, César. El Derecho Tributario Actual. Innovaciones y desafíos. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. 2015, 257 pp.

García Novoa, César. Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano. En: Revista del Instituto peruano de derecho tributario N° 44, Lima 2006, pp. 61-102.

Gascón Abellán, Marina. Argumentación jurídica. Valencia: Tirant lo Blanch, 2014, 518 pp.

González García, Eusebio. La interpretación de las normas tributarias. Pamplona, Editorial Aranzadi. 1997, 190 pp.

Guastini, Riccardo. La sintaxis del derecho. Madrid: Marcial Pons 2016, 387 pp.

Guastini, Riccardo. Interpretar y argumentar. Madrid: Centro de estudios políticos y constitucionales, 2014, 381 p.

Guastini, Riccardo. Variaciones sobre temas de Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin. Derrotabilidad, lagunas axiológicas, e interpretación. En: DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho, N° 31, Alicante 2008, pp. 143-156.

Grossi, Paolo. Mitología jurídica de la modernidad. Madrid: Editorial Trotta, 2003, 94 pp.

Hart, Herbert L. A. El Concepto de Derecho. Buenos Aires: Abeledo - Perrot. 1961, 332 pp.

Igartua Salaverría, Juan. El razonamiento de las resoluciones judiciales. Lima: Palestra, 2009, 234 pp.

Iglesias Garzón, Alberto. Jueces y leyes entre el absolutismo y la codificación. Madrid: Editorial Dykinson 2010, 297 pp.

Justiniano. El Digesto. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. 1990, p. 65

Kelsen, Hans. Teoría pura del derecho. México: Editorial Porrúa, 1997, 364 pp.

Lalanne, Guillermo. El principio de generalidad. En: El Tributo y su aplicación: perspectivas para el siglo XIX. Madrid: Marcial Pons 2008, Tomo I, pp. 587-588.

Laporta, Francisco. Certeza y predecibilidad de las relaciones jurídicas. En: Certeza y predecibilidad de las relaciones jurídicas. Madrid, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009, pp. 55-93.

Laporta, Francisco. El imperio de la ley. Una visión actual. Madrid: Trotta 2007, 283 pp.

Lara Márquez, Jaime. El método literal de interpretación de las normas tributarias. En: Libro homenaje a Luis Hernández Berenguel. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú e Instituto Peruano de Derecho Tributario IPDT. 2010, pp. 291-311.

Lara Márquez, Jaime. La motivación por remisión en el ámbito administrativo. En: Grández Pedro y Félix Morales. La argumentación jurídica en el Estado Constitucional. Lima, Palestra Editores 2013, pp. 529-542.

Lara Márquez, Jaime. La analogía en el derecho tributario. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 32, Lima 1997, pp. 91-120.

Lara Márquez, Jaime. ¿Son nulas las notificaciones efectuadas en días inhábiles?: Un ejercicio argumentativo. En: La teoría y filosofía del derecho en el Estado Constitucional. Problemas fundamentales. Puno: Zela, 2019, pp. 361-373.

Lara Márquez, Jaime. Motivación por remisión y validez del acto administrativo tributario. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 56, Lima 2013, pp. 175-200.

Lara Márquez, Jaime. Las antinomias en el derecho: El caso de las Leyes 29214 y 29215. Lima Revista del IPDT N° 48, 2009. pp. 5-38.

Lifante Vidal, Isabel. Argumentación e interpretación jurídica. Valencia: Tirant lo Blanch. 2018, 238 p.

MacCormick, Neil. Razonamiento jurídico y Teoría del Derecho. Lima: Palestra 2018, 381 pp.

MacCormick, Neil. Argumentación e interpretación. En: Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho, N° 33. Madrid, 2010, pp. 65-78.

Magasich Airola, Álvaro. La derrotabilidad, fraude de ley y cláusula general antielusiva. Análisis desde el derecho tributario español y chileno. Tesis doctoral de la Universidad de Barcelona. Barcelona 2016, 649 pp.

Malherbe, Jacques y Fernando Zuzunaga del Pino. La cláusula antielusiva general en el ordenamiento jurídico peruano. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, N° 65, Lima, 2018, 15-116.

Martínez Zorrilla, David. Metodología jurídica y argumentación. Madrid, Marcial Pons, 2010, 292 pp.

Mazzarese, Tecla. Lógica derecho y derechos. México, Fontamara, 2012 185 pp.

Mendonca, Daniel. Aplicación del derecho. En: El derecho y la justicia. Madrid, Trotta, 2000, pp. 267-282.

Morales Luna, Félix. La regla de reconocimiento del sistema jurídico peruano. Estudio analítico de las fuentes del derecho peruano. Lima, Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 2018, 270 pp.

Moreano Valdivia, Carlos. La aplicación de la analogía en el Derecho Tributario formal y procedimental. En: Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Lima, Defensoría del Contribuyente, 2012, pp. 79-117.

Moreso, José Juan. Principio de legalidad y causas de justificación. Sobre el análisis de la taxatividad. En: Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho N° 24. Madrid, 2001, pp. 525-545.

Moreso, José Juan. A Brilliant Disguise: Entre fuentes y lagunas. En: Lagunas en el derecho. Una controversia sobre el derecho y la función judicial. Varios autores. Madrid, Marcial Pons 2005, pp. 185-203.

Moreso, José Juan y Josep María Vilajosana. Introducción a la teoría del derecho. Madrid, Marcial Pons, 2004. 221 pp.

Mur Valdivia, Miguel. Cláusula general antielusiva. Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. En: Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario N° 65, Lima, 2018 pp. 579-610.

Navarro, Pablo E. Los límites del Derecho. Bogotá: Editorial Temis S.A. 2005, 196 p.

Navarro, Pablo E. Lagunas en el Derecho y casos irrelevantes. En: Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho N° 43. Madrid, 2020, pp. 159-187.

Nino, Carlos Santiago. La validez del derecho. Buenos Aires: Astrea. 1985, 229 pp.

Nino, Carlos Santiago. Introducción al análisis del derecho. Buenos Aires: Astrea 2003, 477 pp.

Nino, Carlos Santiago. Los límites de la responsabilidad penal. Una teoría liberal del delito. Buenos Aires: Astrea 1980, 505 pp.

Ortiz Caballero, René. La doctrina de los actos propios en el derecho civil peruano. En: Derecho, Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, N° 54. Lima 1991, pp. 265-285.

Palao Taboada, Carlos. La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal. Madrid: Lex Nova. 2009, 302 pp.

Perelman, Chaim y Lucie Olbrechts-Tyteca. Tratado de la argumentación. La nueva retórica. Madrid: Editorial Gredos, 1989, 855 pp.

Pérez Lledó, Juan Antonio y Daniel González Lagier y otros. Apuntes sobre la filosofía del derecho de los siglos XIX y XX: de la escuela de la Exégesis a Ronald Dworkin. Universidad de Alicante. Separata.

Pintone, Anna. El formalismo jurídico: un cotejo entre Jori y Schauer. En Derecho PUC N° 79, Lima 2017, pp. 47-75.

Prieto Sanchís, Luis. Apuntes de teoría del derecho. Madrid: Trotta 2008, 331 pp.

Ramos Pascua, José Antonio. Lagunas del derecho y positivismo jurídico. Un examen de la concepción de las lagunas de Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin. En: Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho N° 40, Alicante 2017, pp. 49-68.

Ratti, Giovanni Batista. El gobierno de las normas. Madrid, Marcial Pons, 2013, 326 pp.

Redondo, María Cristina. La justificación de decisiones judiciales. En: Isegoría N° 21, 1999, pp. 149-163.

Ródenas, Ángeles. Normas regulativas: principios y reglas. En: Conceptos básicos del derecho. Daniel González Lagier Coordinador. Madrid, Marcial Pons 2015, pp. 15-25.

Ródenas, Ángeles. Los intersticios del derecho. Indeterminación, validez y positivismo jurídico. Madrid, Marcial Pons. 2012. 128 p.

Ródenas, Ángeles. En la penumbra: Indeterminación, derrotabilidad y aplicación judicial de normas. En: Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho N° 24, Alicante. 2001, pp. 63-83.

Rodilla, Miguel Ángel. Teoría del derecho. Salamanca, Ratio Legis ediciones, 2013, 428 pp.

Rodilla, Miguel Ángel. ¿Unidad lógica o dinámica? Coherencia y sistema jurídico en Kelsen. En: Doxa. Cuadernos de Filosofía del Derecho N° 32, Madrid 2009, pp. 255-314.

Rodilla, Miguel Ángel. Imperio de la ley y principios. Presentación de un debate. En: Certeza y predecibilidad de las relaciones jurídicas. Madrid, Fundación coloquio jurídico europeo. 2009, pp. 9-53.

Rodríguez, Jorge Luis. Lagunas axiológicas y relevancia normativa. En: Doxa, Revista de Filosofía del Derecho N° 22, 1999, pp. 348-369.

Rodríguez-Toubes Muñiz, Joaquín. "La reducción al absurdo como argumento jurídico. En: Doxa Cuadernos de Filosofía del Derecho N° 35, Madrid, Marcial Pons 2012, pp. 91-124.

Rodríguez Santander, Roger Rafael. Una teoría sobre la derrotabilidad jurídica en el Estado Constitucional. Tesis Doctoral Instituto de Derechos Humanos Bartolomé de las Casas. Madrid. 2015, 327 pp.

Ross, Alf. Sobre el derecho y la justicia. Buenos Aires: Eudeba, 1963, 375 pp.

Ross, Alf. Teoría de las fuentes del derecho. Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 1999, 533 pp.

Rubio Correa, Marcial. Interpretación de las normas tributarias. Lima, Ara Editores, 2003, 169 p.

Rubio Correa, Marcial. El sistema jurídico. Introducción al derecho. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1984, p. 290.

Ruiz de Castilla y Ponce de León, Francisco. Derecho tributario: temas básicos. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. 2017, 200 pp.

Ruiz Manero, Juan. Sistema jurídico: lagunas y antinomias. En: Conceptos básicos del derecho. Daniel González Lagier Coordinador. Madrid, Marcial Pons 2015, p. 49.

Ruiz Manero, Juan. Sistema jurídico: lagunas y antinomias. En: Conceptos básicos del derecho. Daniel González Lagier Coordinador. Madrid, Marcial Pons 2015, pp. 47-64.

Ruiz Manero, Juan. Las virtudes de las reglas y la necesidad de los principios. Algunas acotaciones a Francisco Laporta. En: Certeza y predecibilidad de las relaciones jurídicas. Madrid: Fundación coloquio jurídico europeo. 2009, pp. 95-122.

Ruiz Manero, Juan. Algunas concepciones del derecho y sus lagunas. En: Lagunas en el derecho. Una controversia sobre el derecho y la función judicial. Varios autores, Madrid: Marcial Pons, 2005, pp. 103-126.

Ruiz Manero, Juan. Jurisdicción y normas. Madrid, Centro de estudios constitucionales, 1990. 205 pp.

Sanz de Urquiza, Fernando. La interpretación de las leyes tributarias. Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1990, 81 pp.

Schauer, Frederick. Las reglas en juego. Un examen filosófico de la toma de decisiones basada en reglas en el derecho y en la vida cotidiana. Madrid: Marcial Pons, 2004, 311 pp.

Schauer, Frederick. Pensar como abogado. Una nueva introducción al razonamiento jurídico. Madrid. Marcial Pons, 2013, 264 pp.

Sevillano Chávez, Sandra. Lecciones de derecho tributario: Principios Generales y Código Tributario. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2014, 303 pp.

Shapiro, Scott. Legalidad. Madrid: Marcial Pons. 2014, 513 p.

Simón Acosta, Eugenio. El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión. En: Revista del Instituto peruano de derecho tributario, N° 34, Lima 1998, 38-52.

Siota Álvarez Mónica. Analogía e interpretación en el Derecho tributario. Madrid: Marcial Pons. 2010, 375 pp.

Tardío Pato, José Antonio. El principio de especialidad normativa (lex specialis) y sus aplicaciones jurisprudenciales. En: Revista de Administración Pública. N° 162, setiembre-diciembre 2003, pp. 189-225.

Tarello, Giovanni. La interpretación de la ley. Lima: Palestra Editores 2013, 396 pp.

Tarello, Giovanni. Cultura jurídica y política del derecho. México, Fondo de Cultura Económica, 1995, 439 pp.

Vanoni, Ezio. Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias. Madrid: Fabrica nacional de moneda y timbre, 1973, 358 pp.

Vega Reñón, Luis. Introducción a la teoría de la argumentación. Problemas y perspectivas. Lima: Palestra, 2015, 289 pp.

Vega Reñón, Luis y Paula Olmos Gómez. Compendio de lógica, argumentación y retórica. Madrid: Editorial Trotta, 2013, 708 pp.

Velluzzi, Vito. Las cláusulas generales. Semántica y política del Derecho. Puno: Zela, 2017, 275 pp.

Velluzzi, Vito. Le preleggi e l'interpretazione. Un'introduzione critica. Pisa, Edizioni ETS, 2013, 126 pp.

Velluzzi, Vito. Ezio Vanoni e l'analogia giuridica: note a margine. 15 pp.

Velluzzi, Vito. Interpretazione e tributi. Tra dogmatica e prassi. 26 pp.

Viacaba Paredes, Gloria María. Sanción tributaria y constitución. Los principios constitucionales de la potestad sancionadora. Lima, Palestra 2019, 359 p.

Vilajosana, Josep María. Identificación y justificación del derecho. Madrid, Marcial Pons 2007, 259 pp.

Villegas, Héctor. Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Buenos Aires, Ediciones de palma, 2001 dos tomos.

Wright, Georg Henrik von. Norma y acción. Una investigación lógica. Madrid, Tecnos 1979, 216 pp.

Wright, Georg Henrik von. Normas, verdad y lógica. México, Fontamara 2001, 139 pp.

Wroblewski, Jerzy. Sentido y hecho en el derecho. México: Fontamara. 2001, 340 pp.
Zagrebelsky, Gustavo. El derecho dúctil. Ley, derecho, justicia. Editorial Trotta, Madrid, 1995, 173 pp.

Zornoza Pérez, Juan. Las sanciones administrativas tributarias. El poder sancionador de la Administración tributaria. En: El tributo y su aplicación:

perspectivas para el siglo XXI. César García Novoa y Catalina Hoyos Jiménez. Madrid, Marcial Pons, 2008, Tomo II, pp. 1923-1966.

Zusman Tinman, Shoschana. La interpretación de la ley. Teoría y práctica. Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2018, 202 pp.



Anexos jurisprudenciales



Lima, martes 26 de febrero de 2013

Jurisprudencia

Año XXII / N° 933

www.elperuano.com.pe

Pág. 6847

TRIBUNAL FISCAL

TRIBUNAL FISCAL N° 01479-10-2013

EXPEDIENTE N° : 1253-2011
INTERESADO : EDMUNDO NICOLÁS
VELÁSQUEZ CHÁVEZ
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Arequipa
FECHA : Lima, 23 de enero de 2013

VISTA la apelación interpuesta por **EDMUNDO NICOLÁS VELÁSQUEZ CHÁVEZ** con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° 10292086089 contra la Resolución de Intendencia N° 056-014-0004849/SUNAT de 30 de setiembre de 2010, emitida por la Intendencia Regional Arequipa de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 054-003-0017629, emitida por el Impuesto a la Renta de personas naturales del ejercicio 2008, y las Resoluciones de Multa N° 054-002-0024735 a 054-002-0024737, giradas por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 176° y en los numerales 1 y 5 del artículo 177° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene lo siguiente:

- Los Requerimientos N° 0521090000487, 0522090000798 y 0522090000991 fueron oportunamente absueltos.

- Mediante Escritura Pública N° 6223 otorgada ante el Notario Gorky Oviedo Alarcón, inscrita en la Partida N° 01024051, su señora madre le confirió un poder para disponer de sus propiedades y gravarlas, así como también para ejercer diversos actos de administración en su representación.

- Con fecha 22 de setiembre de 2006, mediante Escritura Pública N° 4578, otorgada ante Notario Público César Fernández Dávila Barreda, se celebró el contrato de compraventa suscrito por Carla Matilde, Claudia Paola, Carol Edith, Velásquez Salinas – hijas del recurrente– y su señora madre (siendo que en este último caso fue representada por el apelante), por el cual se procedió a la venta del inmueble ubicado en calle Dean Valdivia N° 318, 320, 322, 324 y 326 por el importe de US\$ 640 000,00.

- En virtud de dicho contrato se efectuó un primer pago por el importe de US\$ 50 000,00 y posteriormente, le fueron canceladas las sumas de US\$ 150 000,00, US\$ 140 000,00 y US\$ 150 000,00, conforme se acredita con las Escrituras Públicas de 19 de enero, 9 de mayo y 11 de noviembre de 2008, respectivamente.

- Con los pagos parciales antes referidos se efectuaron las siguientes adquisiciones: a) El inmueble ubicado en Urbanización León XIII, L-9, Cayma, por US\$ 63 000,00, el cual fue dado en anticipo de legítima a Claudia Paola Velásquez Salinas; b) El inmueble situado en calle Dean Valdivia N° 126 – 128B, Arequipa, por US\$ 20 000,00, el cual fue dado en anticipo de legítima a Carla Matilde Velásquez Salinas; c) El vehículo marca Peugeot con Placa de Rodaje N° SGM-167 por US\$ 7 000,00; d) El vehículo marca Honda con Placa de Rodaje N° SH-8673 por US\$ 5 000,00; e) El vehículo marca Suzuki con Placa de Rodaje N° RIH-410 por US\$ 4 800,00; f) El vehículo marca Peugeot con Placa de Rodaje N° AGY-369 por US\$ 5 500,00; g) Un inmueble ubicado en calle

Pancho Fierro N° 131, sección 1, Dpto. N° 101, Cayma, por US\$ 35 000,00, el cual fue dado en anticipo de legítima a Edmundo Máximo Martín Velásquez Salinas.

- Conforme se indicó en respuesta al Requerimiento N° 0522090000991 y de acuerdo al poder que le fue otorgado para la enajenación del predio a que se refiere la Escritura Pública N° 4578, ha recibido la suma de US\$ 490 000,00, la cual equivale a S/. 1 421 000,00, con lo cual se justifican las adquisiciones efectuadas durante el ejercicio 2008.

- Las adquisiciones de los inmuebles y vehículos antes mencionados no constituyen incremento patrimonial no justificado, así como tampoco, las operaciones de salida de dinero (ascendentes a S/. 589 005,00), toda vez que el origen del dinero con que se habrían efectuado las mismas provienen de la venta del mencionado inmueble ubicado en calle Dean Valdivia N° 318, 320, 322, 324 y 326.

- El cálculo del incremento patrimonial no justificado carece de sustento fáctico y legal, dado que la transmisión de bienes efectuada por anticipo de legítima se realizó dentro del mismo acto de compraventa, de modo que nunca formaron parte de su patrimonio.

- Actuó únicamente como intermediario en la operación a que se refiere la Escritura Pública N° 04578 respecto del inmueble urbano ubicado en calle Dean Valdivia N° 318, 320, 322, 324 y 326, Arequipa, y su patrimonio no se vio incrementado dado que las adquisiciones efectuadas fueron transferidas a sus hijos mediante anticipos de legítima.

- La Administración debió señalar las normas legales que de manera expresa disponen un incremento patrimonial no justificado, de lo contrario se afecta su derecho a obtener una resolución debidamente motivada; y que en su caso no resultan aplicables las hipótesis previstas en los artículos 91° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta.

- La Resolución del Tribunal Fiscal N° 01878-1-2006 invocada por la Administración no resulta aplicable al caso de autos, a la vez que invoca el criterio contenido en la sentencia de 29 de marzo de 1996 emitida por el Tribunal Supremo de España.

- Para que se configure la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario se requiere el cumplimiento de dos condiciones: i) Que el administrado se encuentre obligado a llevar la documentación solicitada por la Administración; y ii) Que el administrado cuente físicamente con la documentación solicitada y a pesar de ello no cumpla con exhibirla dentro del plazo otorgado por la Administración; y que en el caso de autos, dado que no realiza actividad inmobiliaria alguna, no se encuentra obligado a presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, y siendo además que no se encontraba obligado a efectuar tal declaración resultaba imposible que tuviera la documentación susceptible de exhibirse.

- Dado que no realiza ninguna de las actividades establecidas en los artículos 1° a 3° de la Ley del Impuesto a la Renta no ha incurrido en la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario.

- Con relación a la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, alega que cumplió con presentar las copias de los contratos de compraventa, y que el Requerimiento N° 0521090000487 no adjuntó la respectiva esquila de comparecencia.

- En cuanto a los supuestos normativos que habilitan la aplicación de medidas cautelares previas, las adquisiciones de los vehículos con Placas de Rodaje N° RIH-410, SH-8673, AGY-369

y SGM-167 se efectuaron sin utilizar medios de pagos, ello de conformidad con lo previsto en el inciso b) del numeral 7.1 del artículo 7° de la Ley N° 28194, siendo además que tales vehículos fueron inscritos con una antigüedad superior a los tres años, por lo que tales adquisiciones no se encuentran gravadas con el Impuesto al Patrimonio Vehicular.

- En el procedimiento de fiscalización la Administración le atribuye la realización de actividades inmobiliarias, no obstante, con posterioridad, procede a imputar el íntegro de las rentas como una persona natural, afectándose su derecho de defensa.

- En el caso de autos la Administración se limita a considerar las adquisiciones e ingresos, sin deducir gasto alguno, lo cual afecta el principio de partida doble, lo que configura la causal de nulidad contempla en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario.

- Adicionalmente, se ha transgredido los principios de razonabilidad, verdad material y debido procedimiento.

Que la Administración señala que al encontrarse acreditadas las causales establecidas en los numerales 4 y 15 del artículo 64° del Código Tributario, procedió a determinar la obligación tributaria sobre base presunta de conformidad con lo previsto en el artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta y el numeral 2 del inciso d) del artículo 60° de su Reglamento.

Que indica que en el caso de autos ha determinado un incremento patrimonial no justificado ascendente a S/. 1 021 026,00, a la vez que agrega que el recurrente no ha sustentado el origen de los ingresos con los cuales efectuó las operaciones materia de cuestionamiento.

Que como resultado de la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias del recurrente correspondientes al Impuesto a la Renta de personas naturales del ejercicio gravable 2008 a que se refieren la Carta N° 090053249970-01-SUNAT y el Requerimiento N° 0521090000487 (fojas 96 y 106), notificados el 8 de setiembre de 2009 (fojas 98 y 107), la Administración emitió la Resolución de Determinación N° 054-003-0017629 (fojas 115 a 118) por el Impuesto a la Renta de personas naturales del ejercicio 2008, así como las Resoluciones de Multa N° 054-002-0024735 a 054-002-0024737 (fojas 119 a 121) por la comisión de las infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 176° y en los numerales 1 y 5 del artículo 177° del Código Tributario.

Que estando a los alegatos esgrimidos por el recurrente corresponde determinar si los anotados valores se encuentran arreglados a ley.

Resolución de Determinación N° 054-003-0017629

Que la Resolución de Determinación N° 054-003-0017629 (fojas 115 a 118) ha sido emitida por la Administración al considerar que el recurrente incurrió en incremento patrimonial no justificado durante el ejercicio 2008, y se sustenta en los numerales 2 y 15 del artículo 64° del Código Tributario.

Que conforme con el numeral 2 del artículo 63° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, vigente en el ejercicio acotado, la Administración puede determinar la obligación tributaria sobre base presunta en mérito a los hechos y circunstancias que, por su relación normal con el hecho generador de la obligación tributaria, permiten establecer la existencia y cuantía de la obligación.

Que los numerales 2 y 15 del artículo 64° del mencionado Código, modificados mediante Decretos Legislativos N° 941 y 981, respectivamente, señalan que la Administración puede utilizar directamente los procedimientos de determinación sobre base presunta, cuando: (i) La declaración presentada o la documentación sustentatoria o complementaria ofreciera dudas respecto a su veracidad o exactitud, o no incluya los requisitos y datos exigidos, o cuando existiere dudas sobre la determinación o cumplimiento que haya efectuado el deudor tributario; o (ii) Las normas tributarias lo establezcan de manera expresa.

Que este Tribunal en la Resolución N° 03485-4-2006, entre otras, ha establecido que al encontrarse la presunción por incremento patrimonial no justificado prevista expresamente en la Ley del Impuesto a la Renta, se configura la causal contemplada en el numeral 10 del artículo 64° del Código Tributario¹, además, la detección de un incremento patrimonial no justificado crea dudas respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, por lo que en caso de estar bien determinado se configura el supuesto establecido en el numeral 2 del artículo 64° del citado Código.

Que de acuerdo con el artículo 52° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, se presume de pleno derecho que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste. Los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con: a) Donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente; b) Utilidades

derivadas de actividades ilícitas; c) El ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado; d) Los ingresos percibidos que estuvieran a disposición del deudor tributario pero que no los hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos disponibles en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero que no hayan sido retirados; y e) Otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento.

Que según el artículo 91° de la citada ley, sin perjuicio de las presunciones previstas en el Código Tributario, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria, en base a las siguientes presunciones: 1) Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado y 2) Presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes; siendo que dichas presunciones serán de aplicación cuando ocurra cualquiera de los supuestos establecidos en el artículo 64° del Código Tributario y que tratándose de la presunción prevista en el inciso 1), también será de aplicación cuando la Administración compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos.

Que por su parte, el artículo 60° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 122-94-EF² establece los métodos de determinación de incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado, siendo que el inciso a) del referido artículo señala que para efecto de la determinación de la obligación tributaria en base a la presunción a que se refiere el artículo 52° y el inciso 1) del artículo 91° de la mencionada ley, se tendrá en cuenta, el método del balance más consumo que consiste en adicionar a las variaciones patrimoniales del ejercicio, los consumos; y el método de Adquisiciones y Desembolsos que consiste en sumar las adquisiciones de bienes, a título oneroso o gratuito, los depósitos en las cuentas de entidades del sistema financiero, los gastos y, en general, todos los desembolsos efectuados durante el ejercicio. Asimismo, se deducirán las adquisiciones y los depósitos provenientes de préstamos que cumplan los requisitos a que se refiere el artículo 60-A°, precisando que tratándose de bienes y depósitos en cuentas, no es necesario distinguir si éstos se reflejan en el patrimonio al final del ejercicio y que como desembolsos se computarán, incluso, las disposiciones de dinero para pagos de consumos realizados a través de tarjetas de crédito, cuotas de préstamos, pago de tributos, entre otros. No se computarán los desembolsos realizados para la adquisición de bienes considerados en el primer párrafo de este numeral.

Que el mismo artículo refiere que el incremento patrimonial se determinará, en ambos métodos, deduciendo el patrimonio que no implique una variación patrimonial y/o consumo, tales como las transferencias entre cuentas del propio deudor tributario, las diferencias de cambio, los préstamos, los intereses, la adquisición de bienes y/o consumos realizados en el ejercicio con rentas e ingresos percibidos en el ejercicio y/o en ejercicios anteriores y dispuestos o retirados con tal fin.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 05565-5-2004 y 04914-4-2003, entre otras, se ha señalado que para la determinación sobre base presunta prevista en el artículo 92° de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración cuenta, como herramienta, con la utilización de cualesquiera de los índices o criterios establecidos en el artículo 93° de la ley, entre los cuales están, según los incisos b) y c) de dicho artículo, el de los signos exteriores de riqueza y el de las variaciones o incrementos patrimoniales, encontrándose la Administración para tal efecto facultada a aplicar, entre otros, el método del flujo monetario privado, que consiste en determinar el incremento patrimonial sobre la base de los ingresos o rentas generados por el contribuyente en un ejercicio determinado y los gastos efectuados en el mismo ejercicio, entendiéndose por estos últimos todos aquellos indicadores de riqueza que se traducen en disposición de bienes o dinero por parte del contribuyente, tales como consumos, egresos, préstamos a terceros, desembolsos y/o pagos³.

¹ Equivalente al numeral 15 del artículo 64° del Código Tributario, según la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 981.

² El citado artículo se encuentra ubicado en el Capítulo XII del citado reglamento, el que fue sustituido mediante Decreto Supremo N° 134-2004-EF aplicable al caso de autos.

³ La Resolución del Tribunal Fiscal N° 04062-1-2003 estableció que debían considerarse para tal efecto las transferencias de fondos o movimientos patrimoniales, así como los consumos realizados mediante tarjetas de crédito, en tanto constituyen ingresos y gastos del ejercicio realizados por el contribuyente de conformidad con lo preceptuado en el inciso c) del artículo 93° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, de acuerdo con la Resolución N° 05233-4-2003, entre otras, la Administración puede verificar la existencia de incremento patrimonial no justificado sobre la base de establecer el flujo monetario del recurrente en los ejercicios sujetos a fiscalización, considerando los ingresos percibidos y toda disposición de bienes y/o dinero (gastos) por parte de aquél, por lo que el supuesto de incremento patrimonial no justificado en base al flujo monetario privado se refiere a aquellos casos en que el patrimonio del contribuyente haya presentado una variación positiva entre el 1 de enero y el 31 de diciembre del ejercicio, sin que se haya acreditado el origen del dinero utilizado para efectuar dichas adquisiciones, imputándose este desbalance en el patrimonio del contribuyente como renta neta.

Que la elaboración de un flujo monetario privado es un método previsto para determinar el monto del incremento patrimonial no justificado, que constituye renta neta no declarada conforme con los artículos 52° y 92° de la Ley del Impuesto a la Renta, criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 04760-2-2005 y 09369-3-2007, entre otras.

Que de los actuados se observa que la Administración efectuó un reparo por incremento patrimonial no justificado ascendente a S/. 1 021 027,00, al advertir diferencias entre los egresos e ingresos del recurrente, siendo que aquéllos se encontraban compuestos por operaciones de pagos por tarjeta de crédito y pago de préstamo hipotecario en el sistema financiero (S/. 589 005,00), así como la adquisición de los inmuebles ubicados en Urbanización León XIII, manzana L, lote 9, Cayma (S/. 184 023,00); calle Dean Valdivia N° 126-128B, Arequipa (S/. 55 700,00); calle Pancho Fierro N° 131, sección 1, Dpto. N° 101, Cayma (S/. 109 970,00), y Mausoleo del Cementerio La Apacheta, Arequipa (S/. 16 675,00); y la adquisición de los vehículos con Placas de Rodaje N° RIH-410 (S/. 14 232,00), SH-8673 (S/. 14 530,00), AGY-369 (S/. 17 089,00) y SGM-167 (S/. 19 803,00).

Que al respecto, mediante el punto 8 del Requerimiento N° 0522090000798 (foja 92), notificado el 24 de setiembre de 2009 (foja 93), la Administración le solicitó al recurrente que sustentara de manera documentada el incremento patrimonial detallado en el Anexo N° 1 adjunto a dicho requerimiento (foja 91).

Que mediante el punto 8 del resultado del Requerimiento N° 0522090000798 (foja 87), notificado el 29 de octubre de 2009 (foja 88), la Administración dejó constancia que el recurrente no había sustentado el incremento patrimonial atribuido, conforme al detalle contenido en el Anexo N° 2 de dicho resultado (foja 85).

Que a fojas 71 y 72 obran los documentos "Cédula N° 5.5 - Información del ITF cuyo origen no fue sustentado - 2008" y "Cédula 5.5.5 - Información imputada detallada del ITF 2008" de las cuales se aprecia que sobre la base de la información que habría aportado el Banco de Crédito del Perú, la Administración determinó que durante el ejercicio 2008 el recurrente canceló cuotas de tarjeta de crédito y pagó cuotas de préstamo hipotecario por la suma de S/. 582 045,00, a la vez que efectuó giros o envíos de dinero por el monto de S/. 6 960,00.

Que asimismo, de las respectivas actas de transferencias de vehículo (fojas 50 a 54) se aprecia que durante el ejercicio 2008 el recurrente efectuó la adquisición de los vehículos con Placas de Rodaje N° RIH-410, SH-8673, AGY-369 y SGM-167, por los importes de US\$ 4 800,00, US\$ 5 000,00, US\$ 5 500,00 y US\$ 7 000,00, respectivamente⁴.

Que adicionalmente, de las respectivas escrituras públicas (fojas 5 a 12) se advierte que durante el ejercicio materia de autos el recurrente efectuó la adquisición de los inmuebles ubicados en Urbanización León XIII, manzana L, lote 9, Cayma; calle Dean Valdivia N° 126-128B, Arequipa, y calle Pancho Fierro N° 131, sección 1, Dpto. 101, Cayma, por los importes de US\$ 63 000,00, US\$ 20 000,00 y US\$ 35 000,00 respectivamente⁵.

Que del Recibo de Caja N° 0012412 emitido por la Sociedad de Beneficencia de Arequipa (foja 3) y de la correspondiente Declaración Anual de Operaciones con Terceros presentada por ésta (fojas 64 y 67) se aprecia que el recurrente efectuó también en el ejercicio 2008 la adquisición de un Mausoleo del Cementerio La Apacheta, Arequipa, por el importe de S/. 16 675,00.

Que de otro lado, de la revisión de autos, en especial de los reportes que obran a fojas 161 a 163, se tiene que el recurrente no ha acreditado la obtención de ingresos, gravados o no, en el ejercicio materia de autos.

Que teniendo en consideración las normas legales antes expuestas, aplicando el método de adquisiciones y desembolsos, la Administración determinó una diferencia ascendente a S/. 1 021 027,00 (S/. 1 021 027,00 - S/. 0,00).

Que no obstante, no obra en autos documentación o reporte alguno emitido por el Banco de Crédito del Perú de los cuales se advierte que los desembolsos en que habría incurrido el recurrente en el ejercicio 2008 por concepto de pago de tarjetas de crédito y de cuotas de préstamo hipotecario ascendieron al importe total de S/. 589 005,00⁴.

Que en tal sentido, el monto señalado en el considerando precedente no debió ser tomado en cuenta para efecto de determinar el incremento patrimonial del recurrente bajo el método de Adquisiciones y Desembolsos, procediendo por tal motivo que el presente reparo sea levantado con respecto a dicho importe, al no encontrarse debidamente sustentado, y que la resolución apelada sea revocada en tal extremo.

Que procede continuar con el análisis respecto de las adquisiciones realizadas en el ejercicio 2008 y que fueran consideradas por la Administración para efecto de determinar el incremento patrimonial del recurrente.

Que atendiendo a lo expuesto precedentemente la diferencia determinada por la Administración sólo ascendería al importe de S/. 432 022,00 (S/. 1 021 027,00 - S/. 589 005,00) el cual está vinculado a las adquisiciones efectuadas en el ejercicio 2008 conforme al detalle contenido en el Anexo N° 3 de la Resolución de Determinación N° 054-003-0017629.

Que ahora bien, de la revisión del escrito de 7 de octubre de 2009 (fojas 43 y 44) y del escrito de apelación (fojas 198 a 220) se advierte que el recurrente pretende sustentar la anotada diferencia en el contrato de compraventa a que se refiere la Escritura Pública N° 4578 de 22 de setiembre de 2006, referida a la venta del inmueble ubicado en calle Dean Valdivia N° 318, 320, 322, 324 y 326, Arequipa, y en el otorgamiento de poder a que se refiere la Escritura Pública N° 6223 otorgada ante el Notario Gorky Oviedo Alarcón.

Que al respecto, de la Escritura Pública N° 6223 otorgada ante el Notario Gorky Oviedo Alarcón y la consiguiente aclaración efectuada mediante Escritura N° 6527 (fojas 45 a 49), se aprecia que doña Matilde Chávez Cano otorgó poder al recurrente a efecto que éste disponga de los bienes de su propiedad y ejerza las facultades de administración sobre los mismos.

Que a su vez, de la referida Escritura Pública N° 4578 de 22 de setiembre de 2006 y su consiguiente inscripción registral (fojas 21 a 26) se observa que el recurrente intervino en calidad de apoderado de doña Matilde Chávez Cano en el contrato de compraventa celebrado por ésta, y por Carla Matilde Velásquez Salinas, Claudia Paola Velásquez Salinas y Carol Edith Velásquez Salinas con Rodolfo Colque Compi, Saturnina García de Colque, Shirley Marlene Guerra Zapana y Ericka Janeth Tiburcio Fabián, respecto del inmueble ubicado en calle Dean Valdivia N° 318, 320, 322, 324 y 326, Arequipa, por el importe de US\$ 640 000,00.

Que según la cláusula segunda de la referida Escritura Pública N° 4578 de 22 de setiembre de 2006, doña Matilde Chávez Cano mantenía la copropiedad del referido inmueble en una cuota ideal del 50% y el otro 50% correspondía a los demás copropietarios.

Que además, según la cláusula tercera de dicho instrumento público los compradores efectuaron la cancelación de US\$ 50 000,00 al momento de suscribirse la respectiva minuta.

Que asimismo, de las Escrituras Públicas N° 03546, 04461 y 06388 de 29 de enero, 8 de mayo y 11 de noviembre de 2008 (fojas 13 a 20) se observa que en virtud del referido contrato de compraventa los compradores pagaron adicionalmente en dichas fechas las sumas de US\$ 150 000,00, US\$ 140 000,00 y US\$ 150 000,00, respectivamente, y que en tales actos el recurrente participó como apoderado de doña Matilde Chávez Cano.

Que en este sentido, de los instrumentos públicos antes mencionados no se advierte que el recurrente hubiese actuado como vendedor y/o copropietario del inmueble ubicado en calle Dean Valdivia N° 318, 320, 322, 324 y 326, Arequipa, no verificándose tampoco que hubiese sido beneficiario de los importes de US\$ 50 000,00, US\$ 150 000,00, US\$ 140 000,00 y US\$ 150 000,00 pagados por tal inmueble, sino que únicamente actuó como apoderado de doña Matilde Chávez Cano.

Que por lo antes expuesto, el recurrente no ha sustentado fehacientemente en autos la anotada diferencia ascendente a S/. 432 022,00 respecto de las citadas adquisiciones, por lo que estando a las normas legales antes glosadas, la misma constituye

⁴ Al respecto, la Administración considera que dichos importes resultan equivalentes a S/. 14 232,00, S/. 14 530,00, S/. 17 089,00 y S/. 19 803,00 (foja 115), lo cual no ha sido cuestionado por el recurrente.

⁵ Sobre el particular, la Administración considera que dichos importes equivalen a S/. 184 023,00, S/. 55 700,00 y S/. 109 970,00 (foja 115), lo cual no ha sido cuestionado por el recurrente.

⁶ Al respecto, dicho importe es el que figura en el Anexo N° 03 de la Resolución de Determinación N° 054-003-0017629 (foja 115).

⁷ Esto es, antes de ser sustituido por el artículo 11° del Decreto Supremo N° 313-2009-EF, publicado el 30 diciembre de 2009 en el diario oficial "El Peruano".

un incremento patrimonial no justificado, lo que se encontraría arreglado a ley.

Que no obstante, corresponde ahora analizar si la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008 realizada por la Administración se encuentra conforme a ley, siendo que para tal efecto debe verificarse la base imponible considerada por esta última.

Que al respecto, de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° 054-003-0017629, se observa que para efecto de lo indicado en el considerando precedente la Administración consideró lo previsto en el artículo 60° del Reglamento del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos⁷, cuyo inciso g) señalaba que la renta neta presunta estará constituida por el incremento patrimonial no justificado, la misma que deberá adicionarse a la renta neta global o a la renta neta de tercera categoría, según corresponda, conforme a lo establecido en el Código Tributario. Asimismo, se consideró lo previsto por el inciso b) del artículo 65°-A del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo N° 981, el cual establece que la determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tiene como uno de sus efectos el que tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formarán parte de la renta neta global. Asimismo, señala que tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez, obtengan rentas de tercera categoría, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría.

Que cabe agregar a las normas glosadas que de acuerdo con el artículo 53° de la Ley del Impuesto a la Renta, aplicable al caso de autos, el impuesto a cargo de las personas naturales, sociedades conyugales de ser el caso y sucesiones indivisas, domiciliadas, se determinará aplicando la tasa de quince por ciento (15%) sobre la renta neta global anual hasta 27 UIT, la tasa del veintiún por ciento (21%) por el exceso de 27 UIT y hasta 54 UIT, y la tasa del treinta por ciento (30%) si tal renta excedía 54 UIT.

Que del Resumen Estadístico de Fiscalización (fojas 101 a 105), del informe que obra a fojas 99 y 100, del resultado al Requerimiento N° 0522090000798 (foja 85) y de la "Cédula de Determinación Final del Impuesto a la Renta Personas Naturales Ejercicio 2008" (foja 77), se puede observar que la Administración no determinó que el recurrente hubiera percibido rentas de primera, segunda, cuarta o quinta categoría durante el ejercicio 2008; y que además el recurrente no presentó declaración jurada anual del Impuesto a la Renta - Persona Natural del ejercicio 2008 (fojas 99 y 102).

Que de la Resolución de Determinación N° 054-003-0017629 y sus Anexos N° 1, 2 y 3 (fojas 115 a 118), se observa que la Administración consideró como base imponible, es decir, renta neta global, del Impuesto a la Renta únicamente a la renta presunta por incremento patrimonial no justificado por la suma de S/. 1 021 027,00 a la que aplicó las tasas del 15%, 21% y 30%.

Que sobre el particular, se han suscitado dos interpretaciones: la primera que considera que en aplicación del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, en el caso de contribuyentes que no declararon renta alguna, a los que se les ha determinado renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado, y respecto de los cuales, la Administración no ha determinado si perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera y/o si obtienen rentas de tercera categoría, la renta neta imponible está constituida por la referida renta neta presunta, de conformidad con el procedimiento legal establecido; y la segunda que sostiene que en aplicación del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, la renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado forma parte de la Renta Neta Global a que se refiere el artículo 53° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en el caso de contribuyentes que hubiesen declarado Renta Neta Global o respecto de los cuales la Administración ha determinado que perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera, de conformidad con el procedimiento legal establecido⁸; habiendo sido aprobada la primera de las interpretaciones mediante Acta de Reunión de Sala Plena 2013-01 de 22 de enero de 2013, con los fundamentos siguientes:

"De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 52° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF, se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por éste.

En concordancia con ello, el artículo 91° de la citada ley prevé que sin perjuicio de las presunciones previstas por el Código Tributario, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT podrá practicar la determinación de la obligación tributaria en base a las siguientes presunciones: 1. Presunción de renta neta por incremento patrimonial cuyo origen no pueda ser justificado y 2. Presunción de ventas, ingresos o renta neta por aplicación de promedios, coeficientes y/o porcentajes.

Al respecto, se señala además que dichas presunciones serán de aplicación cuando ocurra cualquiera de los supuestos establecidos por el artículo 64° del Código Tributario y la presunción prevista en el primer punto, también será de aplicación cuando la SUNAT compruebe diferencias entre los incrementos patrimoniales y las rentas totales declaradas o ingresos percibidos.

Por su parte, el artículo 92° de la citada ley dispone que para determinar las rentas o cualquier ingreso que justifiquen los incrementos patrimoniales, la SUNAT podrá requerir al deudor tributario que sustente el destino de dichas rentas o ingresos y que el incremento patrimonial se determinará tomando en cuenta, entre otros, los signos exteriores de riqueza, las variaciones patrimoniales, la adquisición y transferencia de bienes, las inversiones, los depósitos en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero, los consumos, los gastos efectuados durante el ejercicio fiscalizado, aun cuando éstos no se reflejen en su patrimonio al final del ejercicio, de acuerdo a los métodos que establezca el reglamento, los cuales deberán considerar también la deducción de las rentas totales declaradas y otros ingresos y/o rentas percibidas comprobadas por la SUNAT.

Ahora bien, el artículo 60° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, regula los métodos de determinación del incremento patrimonial cuyo origen no puede ser justificado. Antes de la modificación prevista por el Decreto Supremo N° 313-2009-EF, publicado el 30 de diciembre de 2009, dicha norma establecía que la renta neta presunta estará constituida por el incremento patrimonial no justificado, la misma que debía adicionarse a la renta neta global o a la renta neta de tercera categoría, según corresponda, conforme con lo establecido por el Código Tributario. Luego de la indicada modificación, la norma prevé que la renta neta presunta estará constituida por el incremento patrimonial no justificado, la misma que deberá adicionarse a la renta neta del trabajo.

Dada la referencia hecha al Código Tributario, cabe indicar que el artículo 65°-A del Texto Único Ordenado del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, dispone que la determinación sobre base presunta que se efectúe al amparo de la legislación tributaria tendrá los siguientes efectos, salvo en aquellos casos en los que el procedimiento de presunción contenga una forma de imputación de ventas, ingresos o remuneraciones presuntas que sea distinta:

1. Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formarán parte de la renta neta global.
2. Tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez, obtengan rentas de tercera categoría, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría.

Sobre el particular, aplicado el procedimiento respectivo y una vez determinado un incremento patrimonial no justificado, debe determinarse la manera en la que debe procederse en los casos de personas que no declararon renta alguna, respecto de las cuales no se ha determinado si han percibido rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría ni rentas netas de fuente extranjera y/o si han obtenido rentas de tercera categoría.

Como se ha señalado, antes de la modificación introducida por el Decreto Supremo N° 313-2009-EF, el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta establecía que la renta neta presunta estará constituida por el incremento patrimonial no justificado, la misma

⁸ Cabe señalar que se presentó un voto discrepante sobre la propuesta 2 con la precisión de que "En aplicación del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, la renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado forma parte de la renta neta global a que se refiere el artículo 53° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, Decreto Supremo N° 179-2004-EF, en el caso que la Administración hubiere constatado que los contribuyentes perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera, de conformidad con el procedimiento legal establecido".

que debía adicionarse a la renta neta global o a la renta neta de tercera categoría, según corresponda.

De conformidad con lo previsto por el artículo 53° de la referida ley⁹, la renta neta global anual comprendía las rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categorías, además de la determinada conforme al artículo 51°, esto es, la renta neta de fuente extranjera, con excepción de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a que se refiere el inciso i) del artículo 24° de la Ley. En igual sentido, el artículo 4910 de la Ley del Impuesto a la Renta, disponía que los contribuyentes domiciliados en el país debían sumar y compensar los resultados que arrojen sus distintas fuentes productoras de renta peruana, con excepción de las rentas de tercera categoría y de los dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades a que se refiere el inciso i) del artículo 24 de la Ley. El citado artículo preveía que el resultado obtenido constituía la renta neta global.

Asimismo, el citado artículo 53° establecía¹¹ que el impuesto a cargo de las personas naturales, sociedades conyugales, de ser el caso, y sucesiones indivisas, domiciliadas, se determinaba aplicando sobre la renta neta global anual, una escala progresiva acumulativa. Así, si la renta neta global ascendía hasta 27 UIT, la tasa aplicable era de 15%. Asimismo, se indicaba que por el exceso de 27 UIT y hasta 54 UIT, se aplicaría una tasa de 21% y finalmente, se señaló que por el exceso de 54 UIT, era aplicable una tasa de 30%.

Por otro lado, de conformidad con lo previsto por el artículo 55° de la citada ley, el impuesto a cargo de los perceptores de rentas de tercera categoría domiciliadas en el país se determinará aplicando la tasa del treinta por ciento (30%) sobre su renta neta.

Considerando que la renta neta presunta debe ser agregada a la renta neta global o a la de tercera categoría, según corresponda, y haciendo una lectura conjunta de los citados artículos 49°, 53° y 55° de la Ley del Impuesto a la Renta, 60° de su reglamento y 65°-A del Código Tributario, se entiende que el propósito de éstas es dispensar un trato distinto según el contribuyente genere o no rentas de tercera categoría, lo cual también es aplicable en el caso de gravarse una renta neta presunta, constituida por el incremento patrimonial no justificado.

En efecto, de las citadas normas se advierte que para la determinación de la renta neta global es excluida la de tercera categoría y que en dichos casos el gravamen es distinto pues en el supuesto de ésta última, se aplica una tasa de 30% sobre la renta neta mientras que en el caso de personas que no generan renta de tercera categoría, se aplica una tasa progresiva acumulativa sobre la renta neta global anual.

Así, contemplando dicha diferencia, se considera que en el supuesto analizado, el artículo 65°-A del Código Tributario también tiene por propósito prever reglas diferentes según el contribuyente sea o no un generador de rentas de tercera categoría, en tanto el gravamen aplicable es diferente.

En tal sentido, cuando dicha norma prevé que tratándose de deudores tributarios que perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera, los ingresos determinados formarán parte de la renta neta global y que tratándose de deudores tributarios que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, y/o rentas de fuente extranjera, y a su vez, obtengan rentas de tercera categoría, las ventas o ingresos determinados se considerarán como renta neta de la tercera categoría, no significa que si un contribuyente no ha percibido rentas de cualquiera de las categorías mencionadas el incremento patrimonial determinado no podrá ser gravado como renta neta presunta sino que el fin de la norma es prever un trato distinto según se hayan o no percibido rentas de tercera categoría.

Así, se interpreta que si un contribuyente no ha declarado renta alguna y tampoco se ha determinado si ha percibido rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, ni rentas de fuente extranjera y/o si ha obtenido rentas de tercera categoría, su renta neta global equivale a cero y a ello deberá agregarse la renta neta presunta, la cual se gravará con la tasa progresiva acumulativa mencionada.

Interpretar lo contrario podría implicar la inaplicabilidad del primer supuesto, esto es, el referido a las personas que no generan rentas de tercera categoría, pues según se aprecia, hace alusión a las personas que perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y que "a su vez perciban rentas netas de fuente extranjera". De manera que dicha norma sólo sería aplicable en un supuesto muy restringido, es decir, en aquellos casos de personas que además de percibir rentas de cualquiera de las categorías mencionadas, percibe también rentas de fuente extranjera. De manera tal que si se detecta un incremento patrimonial no justificado en una persona que genera rentas de quinta categoría (la que constituiría su renta neta global), no podría agregarse a ésta a la renta neta presunta dado que "a su vez" no percibe rentas de fuente extranjera.

Ello no sería acorde con el fin de gravar los incrementos patrimoniales no justificados, esto es gravar incrementos patrimoniales cuyo origen no es conocido. En tal sentido, SIMÓN ACOSTA, indica que los incrementos patrimoniales se gravan como renta en la medida en que su ocultación es un indicio razonable de que esos bienes se han adquirido con rentas no declaradas¹².

Asimismo, dicha interpretación no explicaría la diferencia en el tratamiento tributario que se presentaría entre aquel contribuyente que declaró, por ejemplo, rentas de quinta categoría y rentas de fuente extranjera y al que se le ha determinado un incremento patrimonial no justificado (el cual sería objeto de gravamen) y otro contribuyente que no ha declarado renta alguna y respecto del cual no se ha determinado si ha generado rentas de alguna categoría y al que también se le ha determinado un incremento patrimonial no justificado. Al respecto, se aprecia que a nivel de incumplimiento de obligaciones y deberes tributarios, el segundo contribuyente se encuentra en una situación más grave que el primero y sin embargo, no podría ser gravado¹³.

Por tanto, se considera que en aquellos casos de contribuyentes que no han declarado rentas, y respecto de los cuales no se ha determinado si perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría, ni de fuente extranjera, y/o si obtienen rentas de tercera categoría, la renta neta presunta constituye la renta neta imponible, la cual debe ser gravada con la tasa progresiva acumulativa prevista por la Ley del Impuesto a la Renta.

Esta interpretación es concordante con lo señalado por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 04761-4-2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, según la cual:

"En caso se hubiera establecido la procedencia total de los ingresos omitidos, corresponde que éstos se adicionen a los declarados. De haberse establecido la procedencia parcial de los mismos, únicamente constituirán incremento patrimonial no justificado, aquéllos cuya procedencia no fuera conocida, puesto que los otros ingresos se gravarán como renta en la categoría que corresponda.

Consecuentemente, la renta imponible estará constituida por las rentas declaradas, las detectadas mediante fiscalización cuya procedencia es conocida y el incremento patrimonial no justificado".

Por tanto, si no existieran rentas declaradas ni ha podido determinarse la procedencia de las detectadas mediante la fiscalización, la renta imponible estará constituida por el incremento patrimonial no justificado.

Al respecto, cabe precisar que la presente interpretación no implica la inobservancia de procedimiento alguno. En efecto, para realizar la determinación sobre la base presunta, la Administración tributaria no sólo debe demostrar el hecho cierto que sirve de base a la presunción sino que además debe seguir el procedimiento establecido. En el presente caso, la determinación del incremento patrimonial no justificado se ha efectuado partiendo del hecho cierto conforme con el procedimiento reglado, habiéndose obtenido la renta presunta que hace falta gravar, de manera que el único propósito de la mencionada interpretación es considerar que la renta presunta (obtenida producto del referido incremento patrimonial no justificado), va a ser considerada renta neta

⁹ Se hace referencia al texto de la norma antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 972, publicado el 10 marzo 2007, el mismo que de conformidad con su Única Disposición Complementaria Final, entró en vigencia a partir del 1° enero del 2009.

¹⁰ Antes de la modificación introducida por el Decreto Legislativo N° 972.

¹¹ Antes de la modificación del anotado Decreto Legislativo N° 972.

¹² En este sentido, véase: SIMÓN ACOSTA, Eugenio, "Bienes en el extranjero e incrementos no justificados de patrimonio" en: *Actualidad Jurídica Aranzadi*, N° 847, Aranzadi, 2012, Pamplona.

¹³ Así también, en el caso de sociedades conyugales, si no se acredita que los bienes que producen las rentas reparadas califican como bienes propios, éstos se presumen sociales, y si no existe elemento alguno que acredite que se hubiera optado por atribuir a uno de los cónyuges las rentas producidas por los bienes comunes para efecto de la declaración y pago del Impuesto a la Renta, la renta presunta se atribuirá en partes iguales a cada uno de los cónyuges, en aplicación del artículo 16° de la Ley del Impuesto a la Renta, el artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y los artículos 301°, 310° y 311° del Código Civil. Sin embargo, si no se interpretara de manera conjunta, las normas del Código Tributario y las que regulan al Impuesto a la Renta, se tendría que la mitad de la renta presunta podría quedar desgravada en el caso de cónyuges que no declararon renta alguna y respecto de los cuales no ha podido determinarse si han percibido renta de cualquier categoría. Al respecto, se considera que haciendo la interpretación conjunta a la que se ha hecho referencia, a cada uno de los cónyuges se le atribuirá la renta presunta por partes iguales y cada uno de ellos deberá asumir el gravamen correspondiente.

global y no renta de tercera categoría, al no haberse declarado ni establecido que el contribuyente hubiera obtenido esta última, considerando como renta neta global de aquel el monto de "0" (cero).

Por consiguiente, se concluye que en aplicación del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, en el caso de contribuyentes que no declararon renta alguna, y a los que se les ha determinado renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado, y respecto de los cuales, no se ha determinado si perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera y/o si obtienen rentas de tercera categoría, la renta neta imponible está constituida por la referida renta neta presunta.

Que siendo ello así, este Tribunal mediante Acuerdo de Sala Plena que consta en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2013-01 de 22 de enero de 2013, dispuso lo siguiente: *"En aplicación del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, en el caso de contribuyentes que no declararon renta alguna, a los que se les ha determinado renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado, y respecto de los cuales, la Administración no ha determinado si perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera y/o si obtienen rentas de tercera categoría, la renta neta imponible está constituida por la referida renta neta presunta, de conformidad con el procedimiento legal establecido."*

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, conforme con lo dispuesto por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, conforme con el referido Acuerdo de Sala Plena, corresponde que la presente resolución se emita con el carácter de observancia obligatoria, y se disponga su publicación en el diario oficial "El Peruano" de conformidad con el artículo 154° del Código Tributario, que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102°, constituirán jurisprudencia de observancia para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley, debiéndose señalar en la resolución correspondiente dicho carácter y disponerse su publicación en el diario oficial.

Que conforme se aprecia del Anexo N° 2 del resultado del Requerimiento N° 0522090000798 (foja 85), la Administración estableció que la percepción de ingresos del recurrente por sus rentas de tercera categoría del ejercicio 2008 era 0,00; en tal sentido, siendo una persona natural y estando a que la percepción de rentas de primera, segunda, cuarta y quinta categoría – conforme lo establece la Administración – suman 0,00, procedía que el incremento patrimonial no justificado que constituye la **renta neta presunta** se agregare a la **Renta Neta Global**, en aplicación del inciso b) del artículo 65°-A del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo N° 981, en concordancia con lo dispuesto en los artículos 52° y 91° de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 60° del reglamento de la citada ley, tal como en efecto se estableció en la "Cédula de Determinación Final del Impuesto a la Renta Personas Naturales Ejercicio 2008" (foja 77).

Que estando a lo expuesto, corresponde confirmar la resolución apelada y mantener el reparo en este extremo, deviniendo en irrelevante lo señalado por el recurrente sobre que la Resolución N° 01878-1-2006 no resultaría aplicable al caso de autos y que se debería considerar lo establecido en la alegada sentencia del Tribunal Supremo Español.

Resoluciones de Multa N° 054-002-0024735 y 054-002-0024737

Que la Resolución de Multa N° 054-002-0024735 (foja 121) ha sido emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario y se sustenta en que el recurrente no exhibió los documentos solicitados según los resultados de los Requerimientos N° 0521090000487 y 0522090000798.

Que asimismo, la Resolución de Multa N° 054-002-0024737 (foja 119) ha sido emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario, y se sustenta en que el recurrente no ha proporcionado información respecto de la adquisición de inmuebles y vehículos de su propiedad, según los resultados de los Requerimientos N° 0521090000487 y 0522090000798.

Que al respecto, el numeral 5 del artículo 87° del Código Tributario prevé que constituye una de las obligaciones de los contribuyentes, permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos.

Que el numeral 1 del artículo 62° del anotado Código, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, dispone que la Administración en su función fiscalizadora tiene la facultad de exigir a los deudores tributarios la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, los mismos que deberán ser llevados de acuerdo con las normas correspondientes (inciso a); su documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en el supuesto de deudores tributarios que de acuerdo a las normas legales no se encuentren obligados a llevar contabilidad (inciso b); y sus documentos y correspondencia comercial relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias (inciso c).

Que agrega que sólo en el caso que, por razones debidamente justificadas, el deudor tributario requiera un término para dicha exhibición y/o presentación, la Administración Tributaria deberá otorgarle un plazo no menor de dos (2) días hábiles. También podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas, para lo cual la Administración Tributaria deberá otorgar un plazo que no podrá ser menor de tres (3) días hábiles.

Que el artículo 165° del citado Código establece que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, entre otras, con penas pecuniarias.

Que el artículo 177° del mismo Código, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, preceptúa que constituyen infracciones relacionadas con la obligación de permitir el control de la Administración, informar y comparecer ante la misma, no exhibir los libros, registros u otros documentos que ésta solicite (numeral 1), y no proporcionar la información o documentos que sean requeridos por la Administración sobre sus actividades o las de terceros con los que guarde relación o proporcionarla sin observar la forma, plazos y condiciones que establezca la Administración Tributaria (numeral 5), entre otras.

Que mediante el Requerimiento N° 0521090000487, notificado el 8 de setiembre de 2009 (fojas 96 y 98), la Administración solicitó al recurrente la exhibición y/o presentación de diversa información y/o documentación relativa al cumplimiento de sus obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta del ejercicio 2008, entre otros, los contratos de compraventa y transferencias de bienes (punto 8); una relación conteniendo la descripción, montos y formas de pago así como la documentación sustentatoria referida a las adquisiciones de inmuebles, vehículos e importaciones, el financiamiento de tales adquisiciones y la relación de las ventas de inmuebles y vehículos efectuadas en el ejercicio acotado (punto 12); el detalle de los préstamos recibidos o entregados, el cronograma de pagos o cobro, el importe de los intereses percibidos o pagados y la documentación sustentatoria (punto 14).

Que en el resultado del citado requerimiento, notificado el 21 de setiembre de 2009 (fojas 94 y 95), la Administración indicó que el recurrente no exhibió la documentación solicitada se había incurrido en las anotadas infracciones.

Que asimismo, se tiene que mediante los puntos 4 y 5 del Requerimiento N° 0522090000798, notificado el 24 de setiembre de 2009 (fojas 92 y 93), la Administración le solicitó al recurrente que exhibiera los contratos de compraventa y transferencias de bienes, y una relación conteniendo la descripción, montos y formas de pago y la documentación sustentatoria referida a las adquisiciones de inmuebles, vehículos e importaciones, el financiamiento de tales adquisiciones, así como la lista de las ventas de inmuebles y vehículos efectuadas en el ejercicio acotado.

Que según los puntos 4 y 5 del referido resultado del Requerimiento N° 0522090000798, notificado el 29 de octubre de 2009 (fojas 86 a 88) la Administración dejó constancia que el recurrente no cumplió con exhibir los contratos de compraventa correspondientes a los vehículos adquiridos en el 2008 con Placas de Rodaje N° SH-8673, RIH-410, AGY-369 y SGM-167, y a la vez, que no proporcionó la relación conteniendo la descripción, montos y la forma de pago respecto de las adquisiciones de inmuebles y vehículos, el financiamiento de los mismos y de las ventas efectuadas.

Que posteriormente, mediante escrito de 2 de noviembre de 2009 (fojas 55 y 56), esto es, después del cierre del Requerimiento N° 0522090000798, el recurrente presentó las actas de transferencia de los vehículos con Placas de Rodaje N° SH-8673, RIH-410, AGY-369 y SGM-167 (fojas 50 a 54).

Que estando a lo antes expuesto, se aprecia que el recurrente no cumplió con exhibir de manera oportuna las referidas actas de transferencia de los vehículos con Placas de Rodaje N° SH-8673, RIH-410, AGY-369 y SGM-167, encontrándose acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario.

Que estando a lo expuesto, no resulta atendible lo señalado por el recurrente en el sentido que al no realizar actividad empresarial

no se encontraría obligado a presentar la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta, que al no encontrarse obligado a efectuar tal declaración le resulta imposible que cuente con documentación susceptible de exhibirse, y que los referidos vehículos fueron inscritos con una antigüedad superior a los tres años, por lo que tales adquisiciones no se encuentran gravadas con el Impuesto al Patrimonio Vehicular¹⁴.

Que adicionalmente, se aprecia de autos que el recurrente no proporcionó la relación conteniendo la descripción, montos y la forma de pago respecto de las adquisiciones de inmuebles y vehículos, el financiamiento de los mismos y de las ventas efectuadas, encontrándose acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 5 del artículo 177° del Código Tributario.

Que la presentación extemporánea de las referidas actas de transferencia de los vehículos con Placas de Rodaje N° SH-8673, RIH-410, AGY-369 y SGM-167 no enervan la comisión de las infracciones bajo análisis.

Que las sanciones materia de autos no se encuentran vinculadas a la hipótesis normativa prevista en el numeral 7 del artículo 177° del Código Tributario, por lo que carece de sustento lo señalado en el sentido que el Requerimiento N° 0521090000487 no adjuntó la respectiva escuela de comparecencia.

Que en cuanto al importe de las sanciones materia de análisis, la Tabla II del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, aplicable al presente caso¹⁵, sanciona a las infracciones previstas en los numerales 1 y 5 del artículo 177° precitado, con multas equivalentes al 0.6% y 0.3% de los Ingresos Netos, respectivamente.

Que el artículo 180° del referido texto normativo, modificado por Decreto Legislativo N° 981, establece que las multas se podrán determinar en función a la Unidad Impositiva Tributaria (UIT) vigente a la fecha en que se cometió la infracción y cuando no sea posible establecerla, la que se encontrara vigente a la fecha en que la Administración detectó la infracción; y a los Ingresos Netos (IN) de un ejercicio gravable, entre otros conceptos. Agrega que para el caso de personas naturales que perciban rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o renta de fuente extranjera, el IN será el resultado de acumular la información contenida en los campos o casillas de rentas netas de cada una de dichas rentas que se encuentran en la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio anterior al de la comisión o detección de la infracción, según sea el caso.

Que el referido inciso establece que cuando el deudor tributario haya presentado la declaración jurada anual o declaraciones juradas mensuales, pero no consigne o declare cero en los campos o casillas de ventas netas y/o ingresos por servicios y otros ingresos gravables y no gravables o rentas netas o ingresos netos, o cuando no se encuentra obligado a presentar la declaración jurada anual o las declaraciones mensuales, o cuando hubiera iniciado operaciones en el ejercicio en que se cometió o detectó la infracción, cuando hubiera iniciado operaciones en el ejercicio anterior y no hubiera vencido el plazo para la presentación de la declaración jurada anual, se aplicará una multa equivalente al 40% de la UIT; y que cuando el deudor tributario sea omiso a la presentación de la declaración jurada anual o de dos o más declaraciones juradas mensuales para los acogidos al Régimen Especial del Impuesto a la Renta, se aplicará una multa correspondiente al 80% de la UIT.

Que no obstante, la Administración emitió las Resoluciones de Multa N° 054-002-0024735 y 054-002-0024737 por importes equivalentes a 40% de la UIT (fojas 119 y 121), los cuales fueron modificados mediante la resolución apelada en ambos casos a 80% de la UIT (fojas 168 y 169/vuelta).

Que al respecto, la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario prevé la aplicación supletoria de normas no tributarias en lo no previsto por el código o por otras normas tributarias, salvo aquéllas que no se les opongan ni las desnaturalicen.

Que el numeral 237.3 del artículo 237° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, dispone que cuando el infractor sancionado recurra o impugne la resolución adoptada, la resolución de los recursos que interponga no podrá determinar la imposición de sanciones más graves para el sancionado.

Que en tal sentido, la Administración no podía determinar una sanción más grave en la resolución que resolvió la reclamación, por lo que la modificación de las resoluciones de multa materia de análisis no se ajusta a ley, por tanto procede revocar la resolución apelada en este extremo¹⁶.

Resolución de Multa N° 054-002-0024736

Que según el numeral 1 del artículo 176° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción relacionada con la obligación de presentar declaraciones y comunicaciones el no presentar las declaraciones que contengan la determinación de la deuda tributaria dentro de los plazos establecidos.

Que de acuerdo con el último párrafo del artículo 65° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 941, la aplicación de las presunciones será considerada para efecto de los tributos que constituyen el Sistema Tributario Nacional y será susceptible de la aplicación de las multas establecidas en la Tabla de Infracciones Tributarias y Sanciones.

Que la Resolución de Multa N° 054-002-0024736 (foja 120) ha sido emitida por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario y se sustenta en que el recurrente no presentó la declaración jurada anual - Persona Natural correspondiente al Impuesto a la Renta del ejercicio 2008.

Que en el punto 1 del resultado del Requerimiento N° 0522090000798 (foja 87) se dejó constancia que el recurrente no presentó la declaración jurada del Impuesto a la Renta - Persona Natural correspondiente al ejercicio 2008.

Que conforme con lo señalado precedentemente habiendo acreditado la Administración que el recurrente generó rentas gravadas susceptibles de ser materia de declaración, se encontraba obligado a presentar la declaración jurada correspondiente al Impuesto a la Renta - Persona Natural de dicho ejercicio.

Que en ese sentido, se encuentra acreditada la comisión de la infracción contemplada en el numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario, debiendo confirmarse la resolución apelada en este extremo.

Que finalmente, de la revisión de los valores impugnados y de la resolución apelada no se aprecia que se hubiese configurado la causal de nulidad prevista en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario.

Que asimismo, el recurrente no ha acreditado en autos las circunstancias en que se habría transgredido los principios de razonabilidad, verdad material y debido procedimiento y, por el contrario, se aprecia de autos que éste ha ejercido a cabalidad su derecho de defensa.

Con los vocales Moreano Valdivia y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Cayo Quispe.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° 056-014-0004849/SUNAT de 30 de setiembre de 2010 en el extremo referido al reparo por incremento patrimonial no justificado procedente del pago de tarjetas de crédito y de cuotas de préstamo hipotecario, y por el incremento de las sanciones contenidas en las Resoluciones de Multa N° 054-002-0024735 y 054-002-0024737, y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene.

2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, la presente Resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial "El Peruano" en cuanto establece el siguiente criterio:

"En aplicación del artículo 65°-A del Código Tributario, modificado por Decreto Legislativo N° 981, en el caso de contribuyentes que no declararon renta alguna, a los que se les ha determinado renta neta presunta por incremento patrimonial no justificado, y respecto de los cuales, la Administración no ha determinado si perciben rentas de primera y/o segunda y/o cuarta y/o quinta categoría y/o rentas de fuente extranjera y/o si obtienen rentas de tercera categoría, la renta neta imponible está constituida por la referida renta neta presunta, de conformidad con el procedimiento legal establecido."

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

MOREANO VALDIVIA
Vocal Presidente

CAYO QUISPE
Vocal

SARMIENTO DÍAZ
Vocal

¹⁴ No resultando tampoco atendible lo señalado en el sentido que para que se configure la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 177° del Código Tributario se requiere el cumplimiento de dos condiciones: i) Que el administrado se encuentre obligado a llevar la documentación solicitada por la Administración; y ii) Que el administrado cuente físicamente con la documentación solicitada y a pesar de ello no cumpla con exhibirla dentro del plazo otorgado por la Administración.

¹⁵ Según texto vigente desde el 1 de abril de 2007.

¹⁶ Similar criterio fue adoptado por la Resolución N° 3531-2-2011 de 4 de marzo de 2011.

TRIBUNAL FISCAL

Tribunal Fiscal N° 09882-9-2013

EXPEDIENTE N° : 5288-2013
INTERESADO : SIGDELO S.A.
ASUNTO : Cierre de establecimiento
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 13 de junio de 2013

VISTA la apelación interpuesta por **SIGDELO S.A.**, con Registro Único de Contribuyente N° 20153045021, contra la Resolución de Intendencia N° 0260140075777/SUNAT de 25 de octubre de 2012, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Intendencia N° 034-012-0025566/SUNAT, que dispuso el cierre temporal de su establecimiento por haber incurrido en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que el Reglamento de Comprobantes de Pago no dispone que los comprobantes

de pago, entre ellos, los tickets, deban consignar la dirección del establecimiento en forma completa, es decir, señalando la calle y el distrito, y que en tal sentido ha cumplido con detallar la ubicación del suyo en el ticket materia de intervención, pues si bien no se consignó el distrito, sí señaló como referencia el "Centro Cívico" con lo que se puede determinar que se encuentra ubicado en el distrito de Lima. Agrega que debe tenerse en cuenta que de una interpretación sistemática de las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 11549-9-2012, 08791-1-2010, 9556-1-2012 y 1382-3-2010 lo que se requiere es la identificación clara del establecimiento y diferenciarlo de otro, lo que se da en su caso.

Que indica que la omisión de consignar el distrito, no configura *per se* la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174° del Código Tributario, por lo que la Administración ha vulnerado el principio de tipicidad, habiéndose efectuado una interpretación extensiva no aplicable en materia tributaria, y que si bien este Tribunal ha señalado el distrito como parte de la dirección para su diferenciación de otros locales, ello ha sido en supuestos en los que no ha sido posible tal diferenciación, lo que no ha sucedido en su caso, pues la combinación de "Av. Garcilazo de la Vega N° 1337" y "Centro Cívico" le otorga a su comprobante de pago dicha diferenciación, más aún si el "Centro Cívico" es un lugar público con alto grado de notoriedad conocido por la mayoría de ciudadanos, por lo que no puede

ser sancionada con la infracción materia de autos, pues se vulneraría el principio de reserva de ley y la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Agrega que en el supuesto que se determine que incurrió en la infracción materia de autos, se debería sustituir la sanción de cierre por una multa, siendo que la sanción de cierre le ocasionaría pérdidas económicas y que existen circunstancias que impiden aplicar la sanción de cierre.

Que la Administración señala que la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174° del Código Tributario, al haber emitido un documento que no reúne los requisitos y características para ser considerado como comprobante de pago, puesto que en este no se consignó la dirección exacta y completa del establecimiento intervenido, según consta en el Acta Probatoria N° 0200600174584-01, y que al haber cometido la recurrente la misma infracción por tercera vez le corresponde la sanción de cierre de establecimiento por cuatro (4) días calendarios.

Que la materia controvertida consiste en determinar si la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174° del Código Tributario.

Que de acuerdo con el numeral 3 del artículo 87° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración y en especial deberán, emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a estos.

Que conforme con el artículo 165° del referido código, la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente, precisando que en el control de las obligaciones tributarias administradas por SUNAT, se presume la veracidad de los actos comprobados por los agentes fiscalizadores de acuerdo con lo que se establezca mediante decreto supremo.

Que el numeral 2 del artículo 174° del anotado código, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, establece que constituye infracción relacionada con la obligación de emitir, otorgar y exigir comprobantes de pago, emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como comprobantes de pago o como documentos complementarios a ellos, distintos a la guía de remisión.

Que la Tabla I de Infracciones y Sanciones Tributarias del Código Tributario, sustituido por Decreto Legislativo N° 981, aplicable a las personas y entidades que perciban rentas de tercera categoría¹, prevé que la anotada infracción se sanciona con una multa equivalente a una (1) Unidad Impositiva Tributaria (UIT) o cierre, disponiéndose en la Nota 4 que la multa se aplicará en la primera oportunidad en que el infractor incurra en la infracción, salvo que este la reconozca mediante acta de reconocimiento, y la sanción de cierre se aplicará a partir de la segunda oportunidad en que se incurra en la misma infracción, y que, a tal efecto, se entenderá que el contribuyente ha incurrido en una anterior oportunidad cuando la sanción de multa respectiva hubiera quedado firme y consentida o se hubiera reconocido la primera infracción mediante acta de reconocimiento.

Que de acuerdo con el artículo 8° del Reglamento del Régimen de Gradualidad aplicable a Infracciones del Código Tributario, aprobado por Resolución de Superintendencia N° 063-2007/SUNAT, para efectuar el cómputo de la frecuencia a partir de la segunda oportunidad en que se cometen o detectan las infracciones comprendidas en el régimen, se tendrá en cuenta que el infractor incurre en una tercera oportunidad, si a la fecha en que se comete o detecta la infracción que se acoge al régimen, existe, según el caso, dos sanciones firmes y consentidas en la vía administrativa o una sanción firme y consentida y una infracción reconocida, y que las oportunidades siguientes se producirán cuando exista una sanción firme y consentida adicional.

Que asimismo el citado artículo precisa que las resoluciones de multa o de cierre quedan consentidas y firmes considerando lo previsto por el numeral 6.2 del artículo 6° de la anotada resolución de superintendencia, esto es, cuando el plazo para impugnarlas sin pagar ha vencido sin que se interponga el recurso respectivo, cuando habiendo sido impugnadas se presenta desistimiento y es aceptado mediante resolución, o cuando se ha notificado una resolución que pone fin a la vía administrativa.

Que según el Anexo A del indicado reglamento, corresponde la aplicación de una sanción de cierre por cuatro (4) días, en el caso que se incurra en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174° del Código Tributario en una tercera oportunidad.

Que de otro lado, el punto 1.2 del numeral 1 del artículo 6° del Reglamento de Comprobantes de Pago aprobado por Resolución de Superintendencia N° 007-99/SUNAT, modificado por Resolución de Superintendencia N° 176-2006/SUNAT, establece que están obligados a emitir comprobantes de pago, las personas naturales o jurídicas, sociedades conyugales, sucesiones indivisas, sociedades de hecho u otros entes colectivos que presten servicios, entendiéndose como tales a toda acción o prestación a favor de un tercero, a título gratuito u oneroso.

Que de acuerdo con el artículo 2° del anotado reglamento sólo se consideran comprobantes de pago, aquellos que cumplan con todas las características y requisitos mínimos establecidos en dicho reglamento.

Que conforme con el inciso b) del numeral 5.1 del punto 5 del artículo 8° del citado reglamento, los tickets o cintas emitidos por máquinas registradoras deben consignar como información impresa la dirección del establecimiento en el cual se emite el ticket.

Que el artículo 4° del Reglamento del Fedatario Fiscalizador aprobado por Decreto Supremo N° 086-2003-EF, modificado por Decreto Supremo N° 101-2004-EF, prevé que el fedatario tiene como una de sus funciones, entre otras, el dejar constancia de las acciones u omisiones que importen la comisión de las infracciones tributarias a que se refiere el artículo 174° del Código Tributario, para lo cual levantará el acta probatoria en que dejará constancia de tales hechos y/o de la infracción cometida.

Que de la aplicación concordada de los artículos 5° y 6° del citado reglamento, modificado por Decreto Supremo N° 101-2004-EF, se tiene que los documentos emitidos por el fedatario tienen el carácter de documento público y deben permitir la plena acreditación y clara comprensión de los hechos que se hubieren comprobado, siendo que las actas probatorias, por su calidad de documentos públicos, constituyen prueba suficiente para acreditar los hechos realizados que este presencia o constate.

Que en el Acta Probatoria N° 0200600174584-01 de 20 de marzo de 2012 (foja 53), la fedataria de la Administración dejó constancia que intervino el establecimiento de la recurrente ubicado en la Av. Garcilazo de la Vega N° 1337 Tda. 1054-1055, Lima, solicitó un servicio de expendio de alimentos y bebida por el valor de S/. 19,40, canceló con S/. 20,00, y recibió el vuelto y el Documento N° 20120320-01-000050950, el cual no reúne los requisitos y/o características para ser considerado comprobante de pago, al no consignar el distrito en que está ubicado el establecimiento (punto de emisión), por lo que luego de esperar por dos minutos, procedió a retirarse del local intervenido para luego reingresar, identificarse y comunicar la infracción cometida tipificada por el numeral 2 del artículo 174° del Código Tributario.

Que obra a foja 52, copia del Documento N° 20120320-01-000050950 en el que se aprecia que consigna como dirección del establecimiento intervenido "Centro Cívico Av. Garcilazo de la Vega 1337", sin considerar el distrito ni la provincia.

Que al respecto, este Tribunal en las Resoluciones N° 01382-3-2010, 16744-9-2012 y 21648-2-2012, emitidas por las Salas de Tributos Internos 3, 9 y 2, a partir del año 2008, ha señalado que las facturas, recibos por honorarios, boletas de venta, liquidaciones de compra y tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras deben contener, entre otros requisitos, como información impresa, la dirección completa del establecimiento en el cual se emiten, esto es, incluyendo el distrito y la provincia, criterio que conforme con el procedimiento establecido mediante Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2012-23 de 19 de diciembre de 2012², fue propuesto para ser declarado recurrente.

Que este Tribunal, siguiendo el procedimiento correspondiente, mediante Acuerdo de Reunión de Sala Plena 2013-19 de 27 de mayo de 2013, dispuso que el criterio referido a que "*Las facturas, recibos por honorarios, boletas de venta, liquidaciones de compra y tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras deben contener, entre otros requisitos, como información impresa, la dirección completa del establecimiento en el cual se emiten, esto es, incluyendo el distrito y la provincia*" es recurrente, conforme con lo establecido por el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1113 y el Decreto Supremo N° 206-2012-EF.

Que el citado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de acuerdo con lo dispuesto por el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002.

Que asimismo, según el Acuerdo de Reunión de Sala Plena N° 2012-23 de 19 de diciembre de 2012 corresponde que la resolución que recoja el criterio aprobado como recurrente sea publicado en el Diario Oficial "El peruano" como resolución de observancia obligatoria, de conformidad con lo previsto por el artículo 154° del Código Tributario que dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102° de dicho código, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán precedente de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye precedente de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial.

Que estando a los hechos y al criterio expuesto, y toda vez que de la revisión del Acta Probatoria N° 0200600174584-01 se aprecia que cumple con los requisitos previstos en las normas antes glosadas, habiéndose identificado la fedataria, señalado los hechos ocurridos en la intervención y dejado constancia de la infracción cometida, por lo que queda acreditado que la recurrente incurrió en la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174° del Código Tributario.

Que en cuanto a la sanción impuesta, este Tribunal en la Resolución N° 21648-2-2012 de 19 de diciembre de 2012, determinó que la recurrente había incurrido en la misma infracción en dos oportunidades anteriores según las Actas Probatorias N° 0200600043987-01 y 0200600108301-01 de 15 de noviembre de 2004 y 29 de mayo de 2008, de las cuales la primera fue aceptada mediante Acta de Reconocimiento N° 020065003756601 de 18 de noviembre de 2004, y la segunda sancionada con cierre de establecimiento mediante Resolución de Intendencia N° 024-012-0033537 de 1 de julio de 2008, la que a su vez quedó firme y consentida.

Que en consecuencia, al haber incurrido la recurrente en la misma infracción por tercera vez, le corresponde la sanción de cierre temporal de establecimiento por cuatro (4) días, dispuesta por la Administración en la Resolución de Intendencia N° 034-012-0025566/SUNAT, por lo que corresponde confirmar la resolución apelada.

Que lo alegado por la recurrente en el sentido que en las normas no se dispone que los tickets deban consignar la dirección del establecimiento en forma completa considerando distrito y provincia, que ha cumplido con detallar la ubicación de su establecimiento al señalar como referencia "Centro Cívico" con lo cual se determina que se encuentra ubicado en el distrito de Lima, que de una interpretación sistemática de las Resoluciones N° 11549-9-2012, 08791-1-2010, 9556-1-2012 y 1382-3-2010 lo que se requiere es la identificación clara del establecimiento y diferenciarlo de otro, lo que se da en su caso; cabe señalar que conforme a la normatividad antes glosada, los comprobantes de pago deben contener de manera impresa la dirección del establecimiento en el cual se emite, la cual comprende el distrito y provincia, no resultando de aplicación la Resolución N° 08791-1-2010 referida a un caso distinto al de autos, como es, haber consignado en el comprobante de pago un domicilio distinto al que constituye el punto de emisión, de otro lado, las Resoluciones N° 11549-9-2012, 9556-1-2012 y 1382-3-2010, contrario a lo alegado por la recurrente, en concordancia con el criterio recurrente antes expuesto, se encuentran referidas a casos en los cuales se ha procedido a confirmar las apeladas por no haberse consignado en los comprobantes de pago respectivos la dirección completa de los establecimientos que han constituido los puntos de emisión, por lo que los alegatos de la recurrente carecen de sustento.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente sobre que la Administración ha vulnerado el principio de tipicidad, por cuanto la omisión de consignar el distrito, no configura de manera *per se* la comisión de la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174° del Código Tributario, cabe destacar que conforme a la normatividad antes glosada, para que un comprobante de pago sea considerado como tal, debe cumplir con todas las características y requisitos mínimos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago, siendo uno de ellos consignar de manera impresa la dirección del establecimiento en el cual se emite dicho comprobante, no habiendo cumplido la recurrente con consignar en el documento emitido dicho requisito, configurándose de este modo la infracción tipificada por el numeral 2 del artículo 174° del Código Tributario, consistente en emitir y/u otorgar documentos que no reúnen los requisitos y características para ser considerados como tales, no apreciándose de autos

que se hubieran vulnerado los principios de tipicidad y de reserva de ley, ni que se hubiere efectuado una interpretación extensiva de norma alguna violando la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, por lo que tales alegatos carecen de sustento.

Que con relación al perjuicio que le ocasionaría la imposición de la sanción de cierre, cabe mencionar que de conformidad con lo establecido por el artículo 165° del Código Tributario, la infracción se determina de manera objetiva, por lo que no resultan atendibles dichos alegatos expuestos por la recurrente al respecto.

Que lo anotado por la recurrente en cuanto a que existen circunstancias que impiden aplicar la sanción de cierre, por lo que se debe sustituir dicha sanción por una multa, debe indicarse que el inciso a) del artículo 183° del Código Tributario, modificado mediante Decreto Legislativo N° 981, dispone que cuando exista imposibilidad de aplicar el cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, la SUNAT adoptará las acciones necesarias para impedir el desarrollo de la actividad que dio lugar a la infracción, por el período que correspondería al cierre y que podrá sustituir la sanción de cierre temporal por una multa, si las consecuencias que pudieran seguir a un cierre temporal lo ameritan, cuando por acción del deudor tributario sea imposible aplicar la sanción de cierre o cuando se determine de acuerdo con los criterios que establezca mediante resolución de superintendencia.

Que en ese sentido, la sustitución de la sanción de cierre de establecimiento por una multa procede en caso se verifique la existencia de alguna de las circunstancias reguladas por el citado artículo 183°, por lo que corresponderá a la Administración meritarse las circunstancias que pudieran justificar la sustitución de la sanción de cierre por una multa al momento de ejecutarse la sanción.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de ambas partes, conforme se verifica a foja 132.

Con las vocales Espinoza Bassino, Villanueva Aznarán, e interviniendo como ponente la vocal Márquez Pacheco.

RESUELVE:

1. **CONFIRMAR** la Resolución de Intendencia N° 0260140075777/SUNAT de 25 de octubre de 2012.

2. **DECLARAR** que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1113, que la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el Diario Oficial "El Peruano" en cuanto establece, con arreglo a lo previsto por el Decreto Supremo N° 206-2012-EF, como criterio recurrente lo siguiente:

"Las facturas, recibos por honorarios, boletas de venta, liquidaciones de compra y tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras deben contener, entre otros requisitos, como información impresa, la dirección completa del establecimiento en el cual se emiten, esto es, incluyendo el distrito y la provincia".

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

ESPINOZA BASSINO
Vocal Presidenta

MÁRQUEZ PACHECO
Vocal

VILLANUEVA AZNARÁN
Vocal

Huerta Llanos
Secretario Relator

¹ Como es el caso de la recurrente según se aprecia en su Comprobante de Información Registrada (foja 112).

² Mediante el cual se aprobó la regulación del procedimiento de Sala Plena en el caso de invocarse la existencia de criterios recurrentes, al amparo de lo dispuesto por el artículo 154° del Código Tributario y el Decreto Supremo N° 206-2012-EF.

PROCESO DE AMPARO

EXP. N° 04532-2013-PA/TC
ICA
ICATOM SA, REPRESENTADA POR FERNANDO
MARTÍNEZ RAMOS (GERENTE GENERAL)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

En Lima, a los 16 días del mes de agosto de 2018, el Pleno del Tribunal Constitucional, integrado por los señores magistrados Blume Fortini, Miranda Canales, Ramos Núñez, Sardón de Taboada, Ledesma Narváez y Espinosa-Saldaña Barrera pronuncia la siguiente sentencia, con el abocamiento del magistrado Ferrero Costa, aprobado en la sesión de Pleno del día 5 de setiembre de 2017. Asimismo, se agregan el fundamento de voto del magistrado Espinosa-Saldaña Barrera y el voto singular de la magistrada Ledesma Narváez.

ASUNTO

Recurso de agravio constitucional interpuesto por Icatom S.A., representada por Jorge Alejandro Girao Araujo, contra la resolución de fojas 227, de fecha 26 de junio de 2013, que declaró fundada la excepción de incompetencia deducida por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – Sunat.

ANTECEDENTES

Con fecha 25 de julio de 2012, don Fernando Martínez Ramos, representante legal de Icatom S.A., interpone demanda de amparo contra la Sunat solicitando que: (i) se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924, de fecha 17 de mayo de 2012, en el extremo que liquida los intereses legales desde la fecha de la imposición de las multas establecidas mediante las Resoluciones 101-002-0001905; 101-002-0001906; 101-002-0001907; 101-002-0001908, y 101-002-0001909 hasta el 17 de mayo de 2012; (ii) se ordene a Sunat liquidar los respectivos intereses legales hasta la fecha en la cual venció el plazo para que el Tribunal Fiscal emitiera pronunciamiento respecto de la apelación interpuesta contra la Resolución 1050140000946/SUNAT, de fecha 31 de mayo de 2007; y (iii) se ordene a la Sunat la devolución del monto

cancelado en exceso por la demandante por concepto de los intereses derivados de las multas impuestas.

Con fecha 6 de noviembre de 2006, la recurrente interpuso recurso de reclamación contra las resoluciones de multa precitadas. Mediante Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT, la Intendencia Regional de Ica declaró infundado dicho recurso el 31 de mayo de 2007. Contra esta última, la demandante interpuso recurso de apelación el 9 de julio de 2007 ante el Tribunal Fiscal, el cual mediante Resolución 01853-1-2012, de fecha 3 de febrero de 2012, confirmó la apelada.

La demandante manifiesta que, pese a haber impugnado la Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT en sede administrativa, se computaron intereses moratorios durante el trámite de su recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, el mismo que tardó cuatro años y siete meses en resolverse. Precisa que no tuvo una conducta obstruccionista que afectara el normal desarrollo del procedimiento de apelación, por lo que el Tribunal Fiscal debió emitir su pronunciamiento respecto de la apelación presentada dentro del plazo legal máximo de doce meses que establece el artículo 150 del Texto Único Ordenado del Código Tributario.

La parte demandada, con fecha 17 de agosto de 2012, deduce la excepción de incompetencia y contesta la demanda. Sostiene que la recurrente no cumplió con agotar la vía administrativa previa, pues de conformidad con lo dispuesto en los artículos 144 último párrafo y 155 del T.U.O. del Código Tributario, esta pudo presentar un recurso de queja luego de vencido el plazo legal establecido para resolver su apelación ante el Tribunal Fiscal (fojas 149). Asimismo, manifiesta que la demandante debió acudir a la vía del proceso contencioso administrativo para cuestionar la resolución administrativa que resolvió dicha apelación.

A través de la resolución de fecha 12 de marzo de 2013, el Tercer Juzgado Civil de la Corte Superior de Justicia de Ica, declaró fundada la excepción de incompetencia deducida por la Sunat, al considerar que la vía procesal del amparo no es la idónea para la ventilación de las pretensiones demandadas. A su turno, mediante resolución de fecha 26 de junio de 2013, la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Ica confirmó la apelada por similares fundamentos.

FUNDAMENTOS

§1. Delimitación del petitorio

1. El objeto de la demanda consiste en que:

(i) Se deje sin efecto la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924, de fecha 17 de mayo de 2012, en el extremo que liquida los intereses legales desde la fecha de la imposición de las multas establecidas mediante las Resoluciones 101-002-0001905; 101-002-0001906; 101-002-0001907; 101-002-0001908, y 101-002-0001909 hasta el 17 de mayo de 2012;

(ii) Se ordene a la Sunat liquidar los respectivos intereses legales únicamente hasta la fecha en la cual venció el plazo para que el Tribunal Fiscal emitiera pronunciamiento respecto de la apelación interpuesta contra la Resolución 1050140000946/SUNAT, de fecha 31 de mayo de 2007; y,

(iii) Se ordene a la Sunat la devolución del monto cancelado en exceso por la demandante por concepto de intereses generados por las multas impuestas.

§2. Cuestión previa

2. Este Tribunal advierte que consta a fojas 136 la Solicitud de Devolución 01546467 presentada por la recurrente a la Sunat pidiendo la devolución del saldo a favor materia de Beneficio – Exportadores correspondiente al período tributario 04/2012, mediante la emisión de un cheque no negociable por el importe de S/. 500 000. 00.

3. Dicha solicitud fue resuelta por la Intendencia Regional de Ica mediante la Resolución de Intendencia 102-180-0000643, de fecha 4 de junio de 2012, en la cual se autoriza la solicitud de devolución a través de la emisión de un cheque no negociable por el importe de S/. 169 931 y una nota de crédito negociable por la suma de S/. 330 069.00. Esta última fue aplicada por la Intendencia Regional de Ica para la cancelación de las multas tributarias pendientes en las resoluciones cuestionadas; aspecto que debe ser tomado en cuenta para la determinación de los efectos de la presente sentencia.

§3. Procedencia de la demanda

4. La parte demandada, con fecha 17 de agosto de 2012, deduce la excepción de incompetencia y contesta la demanda. Señala que la recurrente debió presentar recurso de queja después de vencido el plazo legal establecido en el T.U.O. del Código Tributario para resolver la apelación ante el Tribunal Fiscal (fojas 149). De otro lado, manifiesta que ante la resolución expedida por el Tribunal Fiscal que resolvió la apelación, la demandante debió acudir a la vía del proceso contencioso administrativo.

5. Las instancias precedentes declararon fundada la excepción de incompetencia por considerar que la vía del proceso de amparo no era la idónea para resolver el caso, sino la del contencioso administrativo.

6. Así las cosas, corresponde evaluar, en primer lugar, la procedencia de la demanda en la vía del amparo, de modo que, se analizarán los siguientes aspectos: (i) si se ha agotado la vía administrativa, y (ii) si existen vías igualmente satisfactorias al proceso de amparo. Ello de conformidad con los criterios establecidos por este Tribunal en el Expediente 04082-2012-PA/TC, en el cual se planteó una controversia similar.

Agotamiento de la vía administrativa

7. La demandada refiere que la recurrente debió interponer recurso de queja luego de vencido el plazo legal previsto para que el Tribunal Fiscal resuelva su recurso de apelación. Es decir, cuestiona que la parte demandante no haya agotado los recursos previstos en sede administrativa.

8. Al respecto, este Tribunal advierte que, en efecto, pudo cuestionarse la demora del Tribunal Fiscal en la resolución del recurso de apelación ante el Ministerio de Economía y Finanzas tal y como lo prevén los artículos 144 y 155, literal b, del Código Tributario. Sin embargo, ello no hubiera significado la suspensión del cobro de los intereses moratorios, dado que el procedimiento coactivo se suspende exclusivamente al concurrir alguna de las causales previstas en el artículo 119 del Código Tributario, entre las que no figura la presentación del recurso de queja.

9. Por tanto, el Tribunal Constitucional considera que se configura el supuesto previsto en el artículo 46, inciso 2, del Código Procesal Constitucional, pues por el agotamiento de la vía previa, la agresión podría devenir en irreparable. No cabe, consecuentemente, declarar improcedente la demanda en aplicación del artículo 5, inciso 4, del Código Procesal Constitucional.

Ausencia de vías igualmente satisfactorias

10. Tanto la Sunat, como las instancias precedentes, han considerado que la demanda debe declararse improcedente, dado que el proceso contencioso administrativo constituye la vía procesal para resolver la pretensión de la recurrente.

11. La parte demandada sostiene que, por lo dispuesto en el artículo 157 del Código Tributario, la resolución del Tribunal Fiscal debió ser impugnada mediante el proceso contencioso administrativo. Sin embargo, en tanto eso no ocurrió, la autoridad administrativa llevó a cabo el procedimiento de cobranza coactiva. En ese sentido, precisa que la demandante no cuestiona ni impugna el procedimiento de cobranza coactiva, sino tan solo el monto de intereses cobrados.

12. Sobre el particular, el Tribunal Constitucional advierte que el argumento de la demandada está dirigido a cuestionar que la recurrente no haya impugnado la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924, de fecha 17 de mayo de 2012. Por tanto, corresponde analizar si la posibilidad de impugnar tal resolución en el proceso contencioso administrativo constituye causal de improcedencia de la presente demanda de amparo, en aplicación del artículo 5, inciso 2, del Código Procesal Constitucional.

13. Al respecto, en el fundamento 15 de la sentencia recaída en el Exp. N.º 02383-2013-PA/TC, se ha dejado establecido que la vía ordinaria será "igualmente satisfactoria" a la vía del proceso constitucional de amparo si, de manera copulativa, se demuestra el cumplimiento de los siguientes elementos: i) que la estructura del proceso es idónea para la tutela del derecho; ii) que la resolución que se fuera a emitir podría brindar tutela adecuada; iii) que no existe riesgo de que se produzca la irreparabilidad; y iv) que no existe necesidad de una tutela urgente derivada de la relevancia del derecho o de la gravedad de las consecuencias.

14. En el presente caso, este Tribunal concluye que existe la necesidad de brindar tutela de urgencia, toda vez que conforme lo dispone el propio artículo 157 del Código Tributario, "la presentación de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria", es decir, se advierte un riesgo de irreparabilidad en la lesión de los bienes de relevancia constitucional invocados por la demandante, tales como el principio de razonabilidad que rige la actuación de la administración pública o el derecho a recurrir en sede administrativa; por lo que es menester emitir un pronunciamiento de fondo.

§4. Análisis de la controversia

15. En el caso de autos, la recurrente cuestiona el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa. De manera específica, el cálculo de los intereses realizado desde el 31 de julio de 2007 –fecha en la cual la Intendencia Regional de Ica elevó el expediente al Tribunal Fiscal– hasta el 3 de febrero de 2012, fecha en la que este último emitió la resolución que resolvió el recurso de apelación planteado. Refiere que al haber excedido en demasía el plazo que tenía el Tribunal Fiscal para resolver

dicho recurso lo que corresponde es que los intereses legales sean calculados únicamente hasta la fecha en la cual venció el plazo legal de doce meses, esto es, hasta el 31 de julio de 2008. En ese sentido, alega la vulneración del derecho al debido procedimiento por haberse inobservado el principio de razonabilidad en la aplicación de los intereses moratorios.

§4.1. Sobre la aplicabilidad del criterio establecido en el Expediente 04082-2012-PA/TC

16. En el Expediente 04082-2012-PA/TC, doña Emilia Rosario del Rosario Medina de Baca solicitó, entre otros aspectos, que se inaplique a su caso el artículo 33 del Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario, referido al cobro de intereses moratorios durante la etapa impugnatoria en el procedimiento contencioso tributario y su respectiva capitalización, en su versión vigente hasta el ejercicio 2006, así como el artículo 3 del Decreto Legislativo 969, que lo modificó, y la Segunda Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo 981. Al respecto, este Tribunal estableció que el cobro de intereses moratorios resultaba lesivo del derecho a recurrir en sede administrativa, así como del principio de razonabilidad, respecto al tiempo de exceso frente al plazo legal que tuvo el Tribunal Fiscal para resolver el procedimiento contencioso tributario.

17. Si bien en el caso precitado la recurrente era una persona natural que no ejercía actividad económica comercial, mientras que en el caso de autos la demandante es una persona jurídica dedicada a la actividad empresarial, este Tribunal Constitucional considera que el razonamiento establecido en el Expediente 04082-2012-PA/TC, en los extremos referidos a los intereses moratorios y su capitalización, resulta aplicable a la presente controversia.

18. Ello debido a que en ambos supuestos las recurrentes cuestionan el hecho que la Administración Tributaria les haya impuesto el cobro de intereses moratorios durante el periodo de impugnación de su deuda tributaria en sede administrativa por considerar que dicho actuar resulta lesivo del principio de razonabilidad. Es decir que, la distinta naturaleza jurídica de las entidades recurrentes y las divergencias en su configuración y desempeño económico no conllevan *per se* a afirmar que nos encontramos ante supuestos de hecho distintos, ya que, en ambos casos, las demandantes invocan un acto lesivo sustancialmente igual al amparo de una misma situación jurídica, como es en este caso, su condición de contribuyentes titulares del derecho a un debido procedimiento.

19. La finalidad del cobro de intereses moratorios frente a deudas tributarias está dirigida a incentivar el pago oportuno de estas obligaciones por parte de los contribuyentes, así como indemnizar al acreedor tributario por el no cobro oportuno de la deuda. Siendo así, el Tribunal Constitucional no advierte alguna causa objetiva y razonable que justifique una distinta responsabilidad jurídica en el cumplimiento de este deber. La distinta naturaleza jurídica de los contribuyentes (persona natural o persona jurídica dedicada a una actividad empresarial), así como el destino o uso económico que puedan dar al monto que adeudan a la administración tributaria, resultan criterios irrelevantes para establecer un tratamiento diferenciado en el cobro de intereses moratorios a los contribuyentes, toda vez que con dicho cobro no se busca sancionar un eventual provecho económico que pudiera obtener el contribuyente, sino indemnizar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia.

20. Este criterio, conviene recordar, resulta por demás coherente con el establecido por el Tribunal en el Expediente 0905-2001-AA/TC, donde se reconoció que las personas jurídicas de derecho privado también pueden ser titulares de derechos fundamentales [fundamento 5], y el Expediente 01567-2006-AA/TC, donde se dejó establecida su titularidad del derecho al debido proceso [fundamento 9], cuya exigibilidad no se restringe a los procesos judiciales, sino que se extiende a los procedimientos administrativos [entre otros, los Expedientes 04289-2004-PA/TC, fundamento 3 y 03741-2004-PA/TC, fundamento 18].

§4.2. El principio de razonabilidad en la administración pública y su vinculación en las medidas restrictivas de derechos

21. El principio de razonabilidad ha sido entendido por el Tribunal Constitucional como un parámetro indispensable de constitucionalidad que permite determinar la legitimidad de la actuación de los poderes públicos, especialmente cuando ésta afecta el ejercicio de los derechos fundamentales [Expediente 0050-2004-AI/TC, fundamento 109]. Bajo esa lógica el numeral 1.4 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley 27444, que regula el Procedimiento Administrativo General, ha reconocido que cuando se trate de una medida restrictiva de algún derecho del administrado, la legitimidad de dicha actuación depende de la concurrencia de dos aspectos fundamentales, de un lado, que la medida haya sido adoptada dentro de los límites de la facultad atribuida y, de otro, que en su aplicación se advierta una debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar. Así, la precitada norma dispone lo siguiente:

1.4. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

En términos de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, ello implica que el acto estatal "debe acreditar la necesaria disposición o correspondencia entre la causa que lo origina y el efecto buscado". Es decir que es necesario "acreditar coherencia y equilibrio entre el antecedente que origina el acto estatal y la consecuencia derivada de aquél" [Expediente 0090-2004-AA/TC, fundamento 35].

22. En este caso, corresponde verificar entonces si el periodo por el que fueron aplicados los intereses moratorios a la empresa demandante resulta lesivo o no del principio de razonabilidad que rige el actuar de la administración tributaria. Tal como fue advertido por este Tribunal en el Expediente 04082-2012-PA/TC, la determinación del periodo durante el cual resulta legítimo el cobro de intereses moratorios por parte de la administración tributaria frente al deudor tributario, adquiere especial trascendencia constitucional en la medida en que al tratarse de una actuación administrativa que tiene incidencia en el derecho al debido procedimiento —en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas—, su legitimidad se encuentra vinculada al principio de razonabilidad desarrollado *supra*.

§4.3. Análisis del presente caso

23. De autos se advierte que la deuda contenida en las cinco resoluciones de multa, a la fecha de haber sido notificadas a la demandante (6 de octubre de 2006), ascendía a un total de S/. 179 890.00 (fojas 5 a 9), incluyendo la multa impuesta además de los intereses capitalizados y moratorios. Luego de la decisión del Tribunal Fiscal, mediante la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924, de fecha 17 de mayo de 2012 (fojas 107), se calcularon nuevamente los intereses capitalizados y moratorios, con lo cual la multa ascendía a un total de S/. 328 932.00, monto que, actualizado a la fecha de pago de la deuda fue de S/. 330 069.00, cobrado por medio de la Resolución de Intendencia 102-180-0000643 (fojas 53).

24. Dicho cálculo fue efectuado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 33 del TUO del Código Tributario, modificado por el 6 del Decreto Legislativo 981, entonces vigente al momento del cómputo de los intereses moratorios (desde el 1 de abril de 2007 -de conformidad con lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Final de dicho decreto- hasta el 13 de julio de 2014, fecha esta última en la que entra en vigencia la modificatoria del artículo 7 de la Ley 30230, que establece medidas tributarias, de simplificación de procedimientos y permisos para la promoción y dinamización de la inversión en el país).

El referido artículo 6 circunscribía la suspensión en el cobro de los intereses moratorios al tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver el recurso de reclamación planteado por un administrado, siempre que el vencimiento del plazo fuera por causa imputable a ésta.

Asimismo, de forma expresa, la norma proscribe cualquier suspensión en el cobro de intereses moratorios durante la tramitación del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Así, la disposición establecía que:

(...)

La aplicación de los intereses moratorios se suspenderá a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos en el Artículo 142° hasta la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria, siempre y cuando el vencimiento del plazo sin que se haya resuelto la reclamación fuera por causa imputable a ésta.

Durante el periodo de suspensión la deuda será actualizada en función del Índice de Precios al Consumidor.

Las dilaciones en el procedimiento por causa imputable al deudor no se tendrán en cuenta a efectos de la suspensión de los intereses moratorios".

La suspensión de intereses no es aplicable a la etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal ni durante la tramitación de la demanda contencioso-administrativa.

25. Al respecto, cabe indicar que la finalidad del cobro de intereses moratorios en las deudas tributarias es compensar al acreedor tributario por la demora en el pago; finalidad que resultará legítima en tanto la demora sea imputable y razonablemente previsible por el deudor tributario. Así, a partir de lo establecido en la norma materia de análisis y a fin de dilucidar la legitimidad del cobro de intereses moratorios durante el procedimiento contencioso tributario, es importante verificar dos cuestiones esenciales.

26. En primer lugar, el periodo durante el cual se justifica la suspensión de los intereses moratorios, para lo que, será importante

diferenciar dos escenarios en el procedimiento administrativo: i) de un lado, el plazo legal otorgado a la autoridad tributaria para resolver los recursos impugnatorios planteados por el contribuyente; y, ii) de otro, el tiempo que, más allá de este plazo legal, toma la autoridad administrativa para absolver efectivamente tales recursos. En segundo lugar, corresponde verificar si se justifica un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos administrativos de reclamación y apelación, ya que la norma cuestionada dispone la suspensión en el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver el recurso de reclamación, y no así respecto del recurso de apelación.

27. En cuanto a los dos escenarios que se pueden identificar en el procedimiento contencioso tributario, este Tribunal entiende que el cobro de intereses moratorios durante el plazo legal con que cuenta la autoridad tributaria para resolver los recursos administrativos, resulta una restricción legítima y razonable del derecho a recurrir en sede administrativa, toda vez que la demora en el pago obedece al recurso administrativo planteado por el contribuyente y permite, en cierto modo, evitar un ejercicio abusivo o temerario de este derecho ya que, antes de proceder a su interposición, el administrado puede prever el cobro de tales intereses moratorios, durante el plazo cierto que el legislador otorga a la autoridad administrativa para resolver su recurso, como una de las implicancias del ejercicio de su derecho.

Sin embargo, no sucede lo mismo en el segundo escenario, es decir, durante el tiempo que, más allá del plazo legal, toma la autoridad administrativa para absolver efectivamente los recursos planteados, pues en este caso la demora en el pago de la deuda tributaria no puede ser prevista con certeza por el administrado, claro está, siempre que, el retraso en la resolución de los recursos sea exclusivamente atribuible a la autoridad administrativa, y no así a una actuación dilatoria del contribuyente. De incurrirse en este último supuesto, donde quede evidenciado el carácter inoficioso de la conducta procedimental del administrado, si corresponderá disponer que el contribuyente asuma el pago de los intereses moratorios derivados de su actuación irregular, siempre que se sustenten las razones por las cuales habría incurrido en un actuar dilatorio.

En consecuencia, dado que el derecho a impugnar en sede administrativa no tiene carácter absoluto, sino que puede ser objeto de ciertas restricciones, resulta constitucionalmente legítimo el cobro de intereses moratorios durante los plazos legales que tiene la autoridad administrativa tributaria para resolver los recursos administrativos que prevé el procedimiento contencioso tributario. Lo que sí resulta inconstitucional es su cobro injustificado o irrazonable en el tramo en el que la autoridad administrativa excede el plazo legal por causas atribuibles a ella.

28. Por otro lado, este Tribunal no advierte una causa objetiva que justifique un tratamiento legislativo diferenciado entre los recursos de reclamación y apelación en lo que respecta a la suspensión en el cobro de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal establecido para que la autoridad administrativa resuelva tales recursos. Ello es así toda vez que si bien cada uno de ellos es conocido y resuelto por distintas entidades administrativas (Sunat y Tribunal Fiscal, respectivamente), dicho aspecto no resulta determinante para reconocer una naturaleza disímil a estos mecanismos impugnatorios, sino que, por el contrario, en ambos casos nos encontramos ante recursos administrativos que pretenden garantizar el derecho al debido procedimiento en su manifestación de facultad para recurrir las decisiones administrativas. Por lo tanto, la disposición que establece la suspensión en el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomara la administración tributaria para resolver, resulta aplicable durante la tramitación de ambos recursos (reclamación y apelación).

29. Así las cosas, en el presente caso corresponde que en el cobro de las multas impuestas a la demandante mediante las Resoluciones 101-002-0001905; 101-002-0001906; 101-002-0001907; 101-002-0001908, y 101-002-0001909, la Sunat suspenda el cómputo de los intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación planteado por la recurrente. En ese sentido, corresponde asimismo declarar la nulidad de la Resolución de Intendencia 102-180-0000643 0000643 (fojas 137), de fecha 4 de junio de 2012, en el extremo que dispuso la aplicación del monto consignado en una nota de crédito negociable por el monto de S/. 330 069.00 para la cancelación de las deudas originadas en las resoluciones de multa.

§4.4. La garantía del plazo razonable como elemento del derecho al debido procedimiento administrativo

30. Si bien la parte recurrente no ha planteado de manera expresa la vulneración de su derecho al plazo razonable, este Tribunal advierte de lo puesto en autos que los cuestionamientos dirigidos contra la administración tributaria, están también relacionados con la presunta inobservancia del derecho al plazo razonable en sede administrativa. En efecto, ello se desprende del tenor de la demanda cuando la recurrente refiere que, a pesar que el Tribunal Fiscal tenía legalmente doce meses para emitir pronunciamiento respecto de la apelación que interpuso contra la Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT,

ello ocurrió luego de cuatro años y siete meses pese a que, según indica, Icatom S.A. no tuvo una conducta obstructiva que afectara el normal desarrollo del procedimiento administrativo (Cfr. fojas 68 y 69). Por lo tanto, en el caso de autos corresponde, en primer término, analizar si es que existió o no una vulneración del derecho al plazo razonable en sede administrativa.

31. Ahora, si bien es cierto que en el presente caso el Tribunal Fiscal no ha sido emplazado, este Colegiado debe advertir que el análisis respecto de la eventual vulneración del derecho al plazo razonable se hará sobre el contexto del procedimiento administrativo tributario como un todo, es decir, las actuaciones seguidas tanto ante la Sunat como ante el propio Tribunal Fiscal. Esto se justifica debido a que se trata de un análisis de puro derecho, que comprende una evaluación objetiva sobre las posibles demoras en que pudiera haber incurrido la administración tributaria en resolver el caso plantado en sede administrativa.

32. Como ha sido reiterado en reciente jurisprudencia de este Tribunal, el contenido del derecho al plazo razonable del proceso constituye una manifestación implícita del derecho al debido proceso reconocido en el artículo 139.3 de la Constitución y despliega sus efectos jurídicos a todo tipo de proceso o procedimiento penal, civil, laboral, administrativo, corporativo, etc. [STC 04179-2014-PHC/TC, fundamento 9; STC 00295-2012-PHC/TC, fundamento 2]. Así, el plazo de un proceso o un procedimiento será razonable sólo si es que aquél comprende un lapso de tiempo que resulte necesario y suficiente para el desarrollo de las actuaciones procesales necesarias y pertinentes que requiere el caso concreto, así como para el ejercicio de los derechos de las partes de acuerdo a sus intereses, a fin de obtener una respuesta definitiva en la que se determinen los derechos u obligaciones de las partes.

33. Para determinar si en el ámbito de un procedimiento administrativo se ha producido o no la violación del derecho al plazo razonable se deberán evaluar criterios tales como la complejidad del asunto, la actividad o conducta procedimental del administrado, la conducta de la administración pública, así como las consecuencias que la demora produce en las partes [STC 3778-2004-AA/TC, fundamento 21]. De modo enunciativo, se puede afirmar que estos elementos pueden estar referidos a los siguientes aspectos:

i) *La complejidad del asunto:* Aquí se consideran factores tales como la naturaleza de la situación fáctica que es materia de evaluación o fiscalización por la administración (procedimiento administrativo ordinario o sancionador), los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de administrados involucrados en el procedimiento, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil.

ii) *La actividad o conducta procedimental del administrado:* Se evalúa si su actitud ha sido diligente o ha provocado retrasos o demoras en el procedimiento, por cuanto si la dilación ha sido provocada por él no cabe calificarla de indebida. En ese sentido, habrá que distinguir entre el uso regular de los medios procedimentales que la ley prevé y la actitud obstruccionista o la falta de cooperación del administrado, la cual estaría materializada en la interposición de recursos que, desde su origen y de manera manifiesta se encontraban condenados a la desestimación.

iii) *La conducta de la administración pública:* Se verifica el grado de celeridad con el que se ha tramitado el procedimiento. Para ello, será preciso examinar las actuaciones u omisiones de los órganos competentes para la tramitación del procedimiento, como por ejemplo: lo que ordinariamente se demora en resolver determinado tipo de procesos; la admisión y/o la actuación de elementos probatorios manifiestamente impertinentes; la reiterada e indebida anulación por parte del ente o tribunal administrativo de segundo grado respecto de las decisiones de la autoridad administrativa de primer grado; la demora en la tramitación y resolución de los medios impugnatorios, etc.

iv) *Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado:* Se evalúa si el paso del tiempo en el procedimiento incide o influye de manera relevante e intensa en la situación jurídica (derechos y deberes) del demandante. Ello con la finalidad de que el procedimiento discurra con más diligencia a fin de que el caso se resuelva en un tiempo breve, si es que éste incide o influye de manera relevante e intensa sobre la situación jurídica del demandante.

34. Si bien en el presente caso el Tribunal Fiscal ya expidió la resolución administrativa que puso fin al procedimiento contencioso tributario (Resolución 01853-1-2012, de fecha 3 de febrero de 2012, fojas 50), de conformidad con la facultad prevista en el artículo 1 del Código Procesal Constitucional, este Tribunal considera necesario verificar de autos si el acto lesivo denunciado por la parte demandante se ha configurado a fin de evitar posteriores conductas similares de la administración tributaria en agravio de los contribuyentes. Para tal efecto, se procederá al análisis de los criterios anteriormente expuestos en el caso concreto.

Inicio y fin del cómputo del plazo razonable del procedimiento contencioso tributario

35. Este Tribunal ha establecido que el cómputo del plazo razonable del proceso debe iniciarse desde el momento en que la persona conoce de la atribución o del cargo que le afecta a sus intereses, y culmina con la decisión que resuelve de manera definitiva su situación jurídica o determina sus derechos u obligaciones [Expediente 00295-2012-PHC/TC, fundamento 5]. En el ámbito de los procedimientos administrativos, que el artículo 29 del TUO de la Ley de Procedimientos Administrativos General –Decreto Supremo 006-2017-JUS- los define como el “conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados”, resulta claro que el inicio del procedimiento se entiende desde que la administración pone en conocimiento del administrado algún acto administrativo que tenga incidencia en sus intereses.

36. En el presente caso, dado que las Resoluciones de Multa 101-002-0001905; 101-002-0001906; 101-002-0001907; 101-002-0001908; 101-002-0001909 –que fueron objeto de cuestionamiento en sede administrativa por parte de la recurrente– le fueron notificadas con fecha 12 de octubre de 2006 (fojas 5 a 9), esta será tomada en cuenta como término de inicio para efectos de verificar la vulneración o no del plazo razonable en sede administrativa.

37. En relación a la finalización del cómputo del plazo, este Tribunal entiende que el término del procedimiento administrativo opera en el momento en que la autoridad administrativa expide la decisión definitiva que resuelve la situación jurídica de la persona en sede administrativa, lo cual incluye a los recursos que se establecen dentro del propio procedimiento administrativo para cuestionar una primera decisión de la autoridad. En ese sentido, este Tribunal advierte que, en el caso de autos, el procedimiento contencioso tributario culminó con la expedición de la Resolución 01853-1-2012 por parte del Tribunal Fiscal con fecha 3 de febrero de 2012 (fojas 50), considerando además que el artículo 153 del TUO del Código Tributario establece que “[c] ontra lo resuelto por el Tribunal Fiscal no cabe recurso alguno en la vía administrativa” (...).

38. Como se puede advertir el procedimiento administrativo tuvo una duración total de más de cinco años y tres meses. No obstante, la mera constatación de un periodo prolongado en la resolución de la controversia no supone automáticamente declarar la vulneración del derecho al plazo razonable, por ello, corresponde evaluar los cuatro criterios esbozados anteriormente para determinar si dicha vulneración se ha configurado o no en el caso *sub examine*.

Análisis del derecho al plazo razonable en la presente controversia

a) *Complejidad del asunto*

39. En el presente caso, este Tribunal advierte que el procedimiento contencioso tributario estuvo enfocado en determinar la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario referida a la declaración de cifras o datos falsos que habrían influido en la determinación de la obligación tributaria de la empresa demandante durante los meses de enero a mayo de 2002 (5 meses).

40. Del expediente se advierte, que la materia a dilucidar era el tributo omitido por la demandante con la presentación de las declaraciones rectificatorias en las que la empresa determinó el tributo a pagar por concepto del pago a cuenta del Impuesto a la Renta. Asimismo, se advierte que, mediante Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT la Intendencia Regional de Ica rechazó el pedido de la empresa demandante de acumulación con otro reclamo signado con número de expediente 1050340001748 (fojas 28 parte posterior). Por lo tanto, todos estos elementos evidencian que el asunto materia de análisis en el procedimiento contencioso tributario no resultó ser complejo.

b) *Actividad o conducta del interesado*

41. En cuanto a la actividad o conducta procedimental de Icatom S.A., no se advierte que dicha empresa haya incurrido en algún tipo de acción que haya provocado la dilación del procedimiento. Asimismo, este Tribunal no advierte que la empresa demandante haya presentado gran cantidad de acervo documental al interior del procedimiento y, de haber sido este el caso, se debe advertir que ello tampoco comportaría una conducta obstruccionista dado que en todo caso se estaría ante el ejercicio legítimo del derecho de defensa por parte del administrado. Por lo expuesto, este Colegiado no advierte que la conducta desplegada por la parte demandante haya perjudicado el desarrollo normal del procedimiento administrativo.

c) *La conducta de las autoridades administrativas*

42. La conducta de la administración tributaria en este caso ha tenido incidencia sobre la dilación del procedimiento. Esto se verifica del hecho que el Tribunal Fiscal demoró más de cuatro años para resolver el recurso de apelación planteado

por la empresa recurrente contra la Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT, pese a que el artículo 150 del Texto Único del Código Tributario establece un plazo legal máximo de hasta doce meses para resolver dicho recurso. Así, mientras que dicho recurso fue presentado el 9 de julio de 2007 (fojas 130), el Tribunal Fiscal lo resolvió recién mediante Resolución 01853-1-2012, de fecha 3 de febrero de 2012; confirmando la Resolución de Intendencia 1050140000946/SUNAT de fecha 31 de mayo de 2007.

43. Ahora, si bien es cierto que el incumplimiento del plazo legal no puede configurar *per se* una violación de la garantía del plazo razonable, toda vez que su evaluación debe tomar en cuenta las circunstancias particulares de cada caso, este Tribunal considera que el tiempo que tomó en este caso la administración tributaria para resolver el recurso de apelación interpuesto por la entidad recurrente en el procedimiento administrativo resultó ser ciertamente excesivo, perjudicando de esa manera al contribuyente y poniéndolo en una situación prolongada de incertidumbre.

44. Asimismo, la excesiva carga procesal señalada por la administración tributaria como un factor que ocasionaría la demora en resolver (fojas 149), no puede ser invocada sin más como motivo justificante del retardo en la absolución de un recurso administrativo, máxime si se tiene en cuenta que en el caso de los procedimientos contencioso tributarios la demora en la resolución de los medios impugnatorios se encuentra directamente vinculada al cobro de intereses moratorios cuyo pago deberá ser asumido a fin de cuentas por los contribuyentes.

d) Las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado

45. Finalmente, para este Tribunal resulta evidente que la demora en la resolución del procedimiento administrativo por parte de la administración tributaria se ha traducido en un perjuicio significativo para la demandante. En efecto, ello se aprecia del hecho que, en todo el tiempo que duró el procedimiento la deuda se incrementó aproximadamente en un 180%, siendo que, como se indicó anteriormente, al inicio la deuda total ascendía a un monto de S/. 179 890.00 (fojas 5 a 9) y, luego de la decisión del Tribunal Fiscal, mediante la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-001624, de fecha 17 de mayo de 2012 (fojas 107), la deuda se incrementó y, al momento de ser pagada, ascendía a S/. 330 069.00 (fojas 53).

46. Esta situación, aun cuando ya se haya hecho efectivo el pago de la deuda, evidentemente ha significado un desmedro económico para la parte demandante. En consecuencia, resulta claro que el transcurso del tiempo ha afectado de manera particular la situación de la parte interesada, es decir, del contribuyente.

Conclusión sobre el plazo razonable

47. Luego del análisis de estos cuatro elementos para determinar la razonabilidad del plazo, este Tribunal concluye que las autoridades administrativas a cargo del procedimiento tributario en el presente caso, no actuaron con la debida diligencia y celeridad a fin de resolver en un plazo razonable la situación jurídica de la parte demandante, razón por la cual se ha incurrido en una violación del derecho a que el procedimiento dure un plazo razonable.

Efectos de la vulneración del derecho al plazo razonable

48. De acuerdo a la doctrina jurisprudencial vinculante establecida en el fundamento 12 de la STC N.º 00295-2012-PHC/TC, el Tribunal Constitucional ha precisado, en el ámbito del proceso penal, que si se constata la violación del derecho a ser juzgado dentro de un plazo razonable como consecuencia de estimarse la demanda, se ordenará al órgano jurisdiccional que conoce el proceso penal que, en el plazo más breve posible, según sea el caso, emita y notifique la correspondiente sentencia que defina la situación jurídica del procesado, bajo apercibimiento. Y es que el plazo para el pronunciamiento definitivo sobre el fondo del asunto no debe ser fijado una vez y para siempre, de modo que sea aplicable en todos los casos, sino que éste debe ser fijado de manera objetiva y razonable por el juez constitucional en atención a las circunstancias concretas de cada caso.

49. En cuanto a los procedimientos administrativos, este Tribunal ha entendido que, ante la constatación de una vulneración al plazo razonable, declarar nulo el procedimiento administrativo y establecer la reposición de las cosas al estado anterior, no podría ser un efecto inmediato o automático, toda vez que las demás garantías procesales que conforman el debido procedimiento sí fueron respetadas. En ese sentido, el hecho de que los plazos máximos de un procedimiento hayan sido incumplidos no tiene como consecuencia directa que las resoluciones finales sean declaradas inválidas y sin efectos legales [STC 3778-2004-AA/TC, fundamento 23].

50. Dado que en el presente caso no resulta posible requerir a la administración tributaria que emita un pronunciamiento definitivo que ponga fin al procedimiento, puesto que ello ya

ha ocurrido, este Tribunal, considera necesario instar a que las entidades emplazadas no vuelvan a incurrir en las acciones u omisiones que motivaron la interposición de la presente demanda. Más aun cuando, de conformidad con el numeral 1.9 del artículo IV del TUO de la Ley de Procedimientos Administrativos General –Decreto Supremo 006-2017-JUS-, los procedimientos administrativos se deben sustentar en virtud del principio de celeridad, según el cual se debe alcanzar una decisión en tiempo razonable.

§5. Sobre los efectos del criterio establecido en el Expedientes 04082-2012-PA/TC

51. Finalmente, advertida la existencia de controversias similares a la dilucidada en el Expediente 04082-2012-PA/TC, este Tribunal considera necesario, en aplicación del principio de previsión de consecuencias, precisar los alcances de la aplicación de esta decisión a casos sustancialmente iguales. Con el criterio allí establecido no se ha pretendido revivir procedimientos fenecidos ni mucho menos premiar a los contribuyentes que mantienen obligaciones antiguas con la Sunat. Ello en mérito a dos razones fundamentales: i) al tratarse de un proceso de control concreto, los efectos de lo resuelto sólo vinculan a las partes del mismo, y ii) el razonamiento allí desarrollado no puede ser aplicado retroactivamente, sino sólo a partir de la publicación de la aludida sentencia.

52. En ese sentido, dicho criterio no resulta aplicable a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos, esto es aquellos en los que los mecanismos de cobro de la deuda tributaria se hayan agotado en sede administrativa sin que haya existido de por medio recurso administrativo alguno que fuera ejercido por el contribuyente en contra de estos actos de cobranza, o que habiendo existido algún recurso, este haya sido denegado sin que posteriormente el contribuyente haya judicializado su cuestionamiento. Asimismo, tampoco resulta aplicable a aquellos procesos judiciales (contencioso administrativos o procesos constitucionales) que, con anterioridad a la publicación de dicha sentencia, cuenten con resolución judicial firme respecto al cálculo de intereses moratorios.

53. Sí corresponderá, en cambio, la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aún se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios.

Por estos fundamentos, el Tribunal Constitucional, con la autoridad que le confiere la Constitución Política del Perú,

HA RESUELTO

1. Declarar **FUNDADA** la demanda, por haberse acreditado la vulneración del principio de razonabilidad y del derecho al plazo razonable; en consecuencia, **NULA** la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924 y **NULA** la Resolución de Intendencia 102-180-0000643 en el extremo que aplica el monto consignado en la nota de crédito negociable para la cancelación de las deudas originadas en las resoluciones de multa.

2. **DISPONER** que la Sunat efectúe el cálculo de los intereses moratorios de las multas establecidas en las Resoluciones de Determinación 101-002-0001905; 101-002-0001906; 101-002-0001907; 101-002-0001908, y 101-002-0001909 sin aplicar la regla del cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso que, respecto del plazo legal establecido, tomó el Tribunal Fiscal para resolver el recurso de apelación planteado por la recurrente, más los costos del proceso.

3. Ordenar que la entidad emplazada y demás entidades competentes en el conocimiento de casos similares, tomen en cuenta, en lo sucesivo, los criterios establecidos en los fundamentos 51 a 53 de la presente sentencia.

Publíquese y notifíquese.

SS.

**BLUME FORTINI
MIRANDA CANALES
RAMOS NÚÑEZ
SARDÓN DE TABOADA
ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA
FERRERO COSTA**

FUNDAMENTO DE VOTO DEL MAGISTRADO ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

Coincido con lo resuelto por mis colegas magistrados, pero al respecto debo señalar lo siguiente:

1. Conviene tener presente que si bien todos los pronunciamientos del Tribunal Constitucional obligan, los mandatos que de ellos se pueden extraer no tienen todos los

mismos alcances. Es así que el criterio recogido en el expediente 04082-2012-PA/TC es, como bien ha señalado la sentencia, un criterio, mas no un precedente o una doctrina de este Tribunal.

2. Y es que en un análisis constitucional, el efecto de la sentencia restitutoria que permite volver a una estado anterior no se da en abstracto sobre cualquier discusión de relevancia jurídica, sino que tiene que estar directamente atado a la vulneración de uno o varios derecho fundamentales.

3. En casos como el que se dio en el expediente 04082-2012-PA/TC o en este 04532-2013-PA/TC, el derecho que se encuentra en discusión es el del plazo razonable o, eventualmente, el derecho de propiedad. Las razones que podrían llevar a acreditar la vulneración de estos derechos pasan por realizar exámenes muy concretos y que se refieren a las circunstancias de cada caso en particular. Es así que el análisis para la confiscatoriedad, por ejemplo, requiere la atención, desde una perspectiva subjetiva, de diversos criterios recogidos en la jurisprudencia.

4. Para efectos del análisis del plazo razonable, cabe recordar que el Tribunal Constitucional aprobó como doctrina jurisprudencial algunos criterios que tienen que evaluarse en casos que involucren a este derecho:

"i) la complejidad del asunto, en el que se consideran factores tales como la naturaleza y gravedad del delito, los hechos investigados, los alcances de la actividad probatoria para el esclarecimiento de los hechos, la pluralidad de agravados o inculpados, o algún otro elemento que permita concluir, con un alto grado de objetividad, que la dilucidación de un determinado asunto resulta particularmente complicada y difícil.

ii) la actividad o conducta procesal del interesado, en el que se evalúa si su actitud ha sido diligente o ha provocado retrasos o demoras en el proceso, por cuanto si la dilación ha sido provocada por él no cabe calificarla de indebida. En ese sentido, habrá que distinguir entre el uso regular de los medios procesales que la ley prevé y la actitud obstruccionista o la falta de cooperación del interesado, la cual estaría materializada en la interposición de recursos que, desde su origen y de manera manifiesta se encontraban condenados a la desestimación. En todo caso, corresponde al juez demostrar la conducta obstruccionista del interesado; y,

iii) la conducta de las autoridades judiciales, donde se evalúa el grado de celeridad con el que se ha tramitado el proceso, sin perder de vista en ningún momento el especial celo que es exigible a todo juez encargado de dilucidar una causa. Para ello, será preciso examinar las actuaciones u omisiones de los órganos judiciales en la tramitación de la causa. Las indebidas e injustificadas acumulaciones o desacumulaciones de procesos; la suspensión reiterada e injustificada del juicio oral; la admisión y/o la actuación de una prueba manifiestamente impertinente; la reiterada e indebida anulación por parte del órgano jurisdiccional de segundo grado respecto de las decisiones del órgano jurisdiccional de primer grado, etc., vienen a ser ejemplos de lo primero. La inobservancia injustificada de los horarios para la realización de las diligencias; la demora en la tramitación y resolución de los medios impugnatorios, etc., vienen a ser ejemplos de lo segundo."

5. En similar sentido, el proyecto de sentencia adapta dichos criterios al ámbito administrativo, en tanto se habla de un procedimiento administrativo en lugar de un proceso o de la administración en lugar de los jueces. Sin embargo, la principal diferencia radica en la introducción de un cuarto criterio: las consecuencias que la demora produce en la situación jurídica del interesado. Este cuarto criterio tampoco es nuevo en la jurisprudencia pues ya había sido recogido desde el expediente 03778-2004-AA/TC.

6. Al respecto, considero importante explicar que esta diferencia se justifica en el hecho que la doctrina "Arce Paucar" ha sido aplicada en el contexto de un proceso de hábeas corpus en el que el derecho tutelado es el de plazo razonable en conexidad con la libertad personal. En dicho contexto, el análisis de las consecuencias sobre la situación jurídica es en la práctica irrelevante pues la incidencia siempre será intensa y, desde luego, relevante. Sin embargo, en el contexto de procedimientos administrativos, y entre ellos los de orden tributario, cada caso requiere un análisis particular de los efectos de la demora en la situación jurídica concreta. Ello permitirá atender a las diferencias que se presenten en cada caso, siempre que la parte demandante acredite la afectación con cierta gravedad de sus derechos en razón de la demora en resolver por parte de la Administración.

7. Por otro lado, y frente a la alegada necesidad de interponer una queja administrativa tributaria como paso ineludible para agotar la vía administrativa y pasar a reclamar tutela de derechos en sede jurisdiccional, conviene anotar que la obligatoriedad de presentar una queja de esta clase es un tema debatible incluso entre los magistrados de este mismo tribunal. En cualquier caso, y tratándose de un amparo, proceso de tutela urgente de derechos fundamentales, y siendo el acto lesivo alegado uno imputable a la Sunat corresponde preguntarse si aquí es factible acogerse a una de las excepciones al agotamiento de la vía administrativa previstas en el mismo Código Procesal Constitucional.

8. De la revisión de lo recogido en el Código Procesal Constitucional, considero que, aun cuando se acepte que estamos ante una queja de ineludible cumplimiento, aquí nos encontramos frente a un supuesto en el cual correspondía iniciar directamente un proceso de amparo.

9. De otra parte, un elemento en el cual existe una diferencia relevante en cuanto al caso recaído en el expediente 04082-2012-PA/TC, radica en que a diferencia de aquel, en este caso la parte demandante, que ha visto afectado su derecho al plazo razonable, es una persona jurídica.

10. En el proyecto de sentencia se ha señalado que ello no tendría relevancia alguna "(...)" para establecer un tratamiento diferenciado en el cobro de intereses moratorios a los contribuyentes, toda vez que con dicho cobro no se busca sancionar un eventual provecho económico que pudiera obtener el contribuyente, sino indemnizar al Estado por el no pago oportuno de su acreencia," (fundamento 20)

11. Sin embargo, y a la luz de lo expuesto en este voto, considero que la calidad de persona jurídica si es un factor importante a tomar en cuenta respecto de la demora produce en la situación jurídica del interesado. Ello tomando en cuenta que en algunos casos será posible que una persona jurídica pueda soportar ciertas cargas económicas que no puedan ser soportadas por personas naturales. En ese sentido, considero que este debe ser un factor más a tomar en cuenta al momento de aplicar los criterios para resolver un caso sobre plazo razonable.

S.

ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA

VOTO SINGULAR DE LA MAGISTRADA LEDESMA NARVAEZ

La mayoría del TC está creando criterios generales que no tienen que ver con el caso concreto y encima obligando a que la Administración tributaria siga tales criterios pese a que no son ni precedente vinculante ni doctrina jurisprudencial vinculante

Considero que la demanda debe declararse **INFUNDADA**, toda vez que la demandante no reclamó a su debido tiempo la demora en resolver el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, dado que no hizo uso del recurso de queja, regulado en el artículo 144 *in fine* del T.U.O. del Código Tributario, que procede "cuando el Tribunal Fiscal, sin causa justificada, no resuelva dentro del plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 150".

Asimismo, la mayoría del Tribunal Constitucional ha fijado reglas futuras en este caso concreto (fundamentos 51, 52 y 53), obligando además a toda la Administración Tributaria a seguir tales criterios (punto resolutivo 3), pese a que no constituyen materia de su competencia: A) los criterios del caso Medina de Baca no resultan aplicables a aquellos procedimientos contencioso-tributarios que se encuentren concluidos; B) tampoco resulta aplicable a aquellos procesos judiciales -contencioso administrativos o procesos constitucionales- que, con anterioridad a la publicación de dicha sentencia, cuenten con resolución judicial firme respecto al cálculo de intereses moratorios; y, C) si corresponderá la aplicación de estos criterios en aquellos casos en los que, luego de publicada la sentencia, ya sea que se trate de procedimientos contencioso-tributarios o procesos judiciales, aun se encuentren en trámite o pendientes de resolución firme, incluyendo para tal efecto la fase de ejecución del procedimiento o proceso en la que se suele proceder a la liquidación de los intereses moratorios.

Si los criterios mencionados no son precedente vinculante ni doctrina jurisprudencial vinculante, ni se relacionan con el caso concreto, ¿será justificada dicha actividad legislativa de la mayoría del Tribunal Constitucional? Estimo que no. Al parecer, con ello ya no será necesario que el Tribunal Constitucional resuelva casos más problemáticos o de mayor cuantía sobre intereses moratorios. En otras palabras, se está utilizando este caso para influir en la Administración tributaria ante casos que aún el TC no ha analizado y que deberían merecer un tipo de razonamiento específico. Tales criterios generales de la mayoría del TC no tienen nada ver con el caso concreto. ¿Así se administra la justicia en nuestro país, desde el más Alto Tribunal? Qué preocupante realidad.

Mis razones son las siguientes:

Del recurso de queja

1. El procedimiento contencioso-tributario del T.U.O. del Código Tributario tiene establecidos como medios impugnatorios el recurso de reclamación ante la Administración Tributaria (Sunat, Aduanas, gobiernos locales, etc.) y el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal. Según los artículos 143 y 157 del referido código, la resolución del Tribunal Fiscal agota la vía administrativa. Luego de él, solo procede la vía judicial del proceso contencioso-administrativo.

2. El T.U.O. del Código Tributario también regula el recurso de queja que, de acuerdo al artículo 155, se presenta cuando,

en el trámite del procedimiento contencioso-tributario, existen actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario, la ley de aduanas o las normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal. No es, en estricto, un recurso, porque su interposición no supone que la Administración se pronuncie sobre el fondo; pero sí corrige las actuaciones administrativas o procedimientos que devienen en irregulares.

3. Entre la actuaciones administrativas irregulares, dicho código ha establecido en forma muy específica que, cuando se trata del Tribunal Fiscal, cuando no resuelva el recurso de apelación en el plazo legal, procede la queja. El artículo 144 *in fine* impone expresamente que "procede la formulación de la queja a que se refiere el artículo 155 cuando el Tribunal Fiscal, sin causa justificada, no resuelva dentro del plazo a que se refiere el primer párrafo del artículo 150". Es decir, si el Tribunal Fiscal excede el plazo de doce meses para resolver la apelación, el deudor tributario tiene expedida la vía de la queja para reclamar por la demora injustificada.

4. El trámite de esta queja (por motivo de la demora en resolver la apelación en el plazo legal) se encuentra desarrollada en el Decreto Supremo 136-2008-EF, que regula el procedimiento del recuso de queja contra el Tribunal Fiscal; y, según él se presenta ante el Ministerio de Economía y Finanzas y lo resuelve el ministro en veinte días hábiles, previo descargo del Tribunal Fiscal y previo informe de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, dependencia que pertenece al ministerio.

5. En ese sentido, debemos entender que existe un mecanismo procesal específico a favor de los administrados para reclamar, concretamente, cuando el Tribunal Fiscal incumpla su deber funcional de resolver el recurso de apelación en el plazo legal. Por eso, si existe esta vía legalmente establecida para denunciar esta irregularidad, se desprende entonces que, si el deudor tributario no lo interpone, es o porque intencionalmente no desea que se resuelva su recurso en el corto tiempo para, así, no tener que pagar, eventualmente, su deuda en forma inmediata; o, porque es simplemente negligente en la defensa de sus intereses. En ambos casos, el administrado consiente el paso del tiempo.

6. De esto no se sigue que la suscrita justifique que la Administración Tributaria no cumpla con resolver los recursos en un plazo razonable, pues se trata de la infracción de un deber funcional, producto del cual el fisco deja de recaudar los tributos y las multas debidas. Lo que quiero resaltar es que, en paralelo con ello, no es posible tampoco premiar al deudor que impugna, a sabiendas que su actividad recursiva generará intereses moratorios conforme al artículo 33 del T.U.O. del Código Tributario, y, ante el plazo vencido, se mantiene pasivo y no muestra interés en que ésta sea corregida mediante el recurso de queja especialmente habilitado por el legislador.

7. Discrepo con la mayoría del TC en cuanto a su decisión de tomar como criterio solamente la fecha del vencimiento del plazo legal para resolver el recurso de apelación como referencia para suspender la acumulación de intereses, en buena cuenta porque dicha fecha *per se* no discrimina, en ningún sentido, entre los deudores tributarios que son diligentes y los que no, entre los cuales, incluye a aquéllos que deliberadamente no desean pagar al fisco y solo les interesa alargar las deudas con las interposición de recursos administrativos, esperando que en el camino aparezca alguna excepción, una dispensa, algún cambio legislativo o jurisprudencial, que los favorezca.

8. Por ello, en mi opinión, la suspensión de los intereses moratorios debe estar restringido únicamente para aquellos contribuyentes que, con diligencia, han interpuesto el recurso de queja, cuestionando precisamente el exceso de tiempo del Tribunal Fiscal en emitir su resolución en el plazo legal. En ese sentido, hasta el 12 julio 2014, fecha en que se modifica el artículo 33 del T.U.O. del Código Tributario mediante la Ley 30230, el criterio para suspender los intereses moratorios no debe ser a partir del vencimiento del plazo legal máximo para resolver la apelación, sino la presentación del recurso de queja ante el Ministerio de Economía y Finanzas.

Análisis del caso concreto

9. En el presente caso, la empresa recurrente cuestiona el procedimiento de ejecución coactiva iniciado por la Sunat con la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924, en vista que ha liquidado su deuda en S/. 328,932.00 nuevos soles, que corresponden a las multas impuestas y a la acumulación de intereses moratorios, liquidación la cual considera arbitraria. Afirma que el Tribunal Fiscal tardó cuatro años y siete meses en resolver su recurso de apelación, lo que vulneró el principio de razonabilidad y, por ello, solo debe pagar los intereses moratorios calculados únicamente hasta la fecha en que el Tribunal Fiscal tuvo plazo para resolver su apelación, que fue el 31 de julio de 2008.

10. En efecto, de autos se aprecia que la recurrente fue notificada el 12 de octubre de 2006 con las resoluciones de multa, expedidas por la Sunat, por razón de haber declarado cifras o datos falsos que inciden en la determinación de la obligación tributaria, contra las cuales interpuso recurso de reclamación, la que fue declarada infundada el 31 de mayo de 2007 mediante la Resolución de Intendencia 1050140000946/

SUNAT. Luego, el 9 de julio de 2007, el recurrente presentó recurso de apelación contra la precitada decisión, la cual fue elevada al Tribunal Fiscal el 1 de agosto de 2007 mediante Oficio 326-2007. Con Resolución 1853-1-2012, de fecha 3 de febrero de 2012, el Tribunal Fiscal resuelve el recurso de apelación, declarándolo infundado. Y finalmente, con fecha 2 de mayo de 2012, se notifica la resolución del Tribunal Fiscal y, con fecha 17 de mayo del mismo año, se notifica la Resolución de Ejecución Coactiva 101-006-0016924, que requiere el pago de S/. 328,932.00 nuevos soles.

11. Sobre el particular, debe precisarse que el recurso de apelación de la demandante debió resolverse hasta el 1 de agosto de 2008, plazo de doce meses establecido en el artículo 150 del T.U.O. del Código Tributario, no obstante, el Tribunal Fiscal emitió resolución el 3 de febrero de 2012. Es decir, tuvo un retraso de aproximadamente 3 años y 6 meses; sin embargo, de los autos, no se aprecia que en todo ese tiempo la recurrente haya interpuesto contra el Tribunal Fiscal el recurso de queja regulado en los artículos 144 *in fine* y 155 del T.U.O. del Código Tributario, reclamando por la demora en resolver su recurso.

12. Por lo tanto, consintió el paso del tiempo al no presentar el recurso de queja y, por ende, no es posible que, en etapa de ejecución coactiva del procedimiento contencioso-tributario, recién cuestione la demora y alegue la suspensión de los intereses moratorios por el retraso del Tribunal Fiscal, cuando teniendo la oportunidad no lo hizo.

En consecuencia, la demanda de amparo debe declararse **INFUNDADA** en todos sus extremos y continuarse la ejecución coactiva con la liquidación de la deuda notificada por la Sunat.

S.

LEDESMA NARVÁEZ

W-1747034-21

**TRIBUNAL FISCAL
N° 06067-1-2014**

EXPEDIENTE N°: 3595-2014
INTERESADO : CARBONELL SANTA CRUZ,
JAIME JOSÉ
ASUNTO : Cierre de Establecimiento
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 20 de mayo de 2014

VISTA la apelación interpuesta por **CARBONELL SANTA CRUZ, JAIME JOSÉ**, con RUC N° 10093419362, contra la Resolución de Intendencia N° 0260140095567/SUNAT de 24 de diciembre de 2013, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró inadmisibles el recurso de reclamación formulado contra la Resolución de Intendencia N° 0340120056711/SUNAT, que dispuso el cierre temporal de establecimiento por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 174° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que el recurrente sostiene que no le requirieron la subsanación de la acreditación de poder del representante legal que firmó el recurso de reclamación, por lo que invoca la nulidad de la resolución apelada y que se deje sin efecto.

Que la Administración señala que requirió al recurrente que presentara el poder vigente que acreditase la representación de quien suscribió el recurso de reclamación, y que al no haber cumplido con la subsanación requerida en el plazo de 5 días hábiles, lo declaró inadmisibles.

Que en el presente caso, la materia en controversia consiste en determinar si la inadmisibilidad del recurso de reclamación declarada por la resolución apelada se encuentra arreglada a ley.

Que de conformidad con el artículo 23° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, para interponer medios impugnativos o recursos administrativos, entre otros actos, la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario designado por la Administración Tributaria, o de acuerdo a lo previsto en las normas que otorgan dichas facultades, según corresponda.

Que la citada norma agrega que la falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado el acto de que se trate, cuando la Administración Tributaria pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del término de 15 días hábiles que deberá conceder para este fin la Administración Tributaria; cuando el caso lo amerite, ésta podrá prorrogar dicho plazo por uno igual; en el caso de las quejas y solicitudes presentadas al amparo del artículo 153°, el plazo para presentar el poder o subsanar el defecto será de 5 días hábiles.

Que según el segundo párrafo del numeral 2 del artículo 137° del anotado código, tratándose de las resoluciones que establezcan sanciones de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, entre otras, la reclamación se presentará en el plazo de 5 días hábiles, computado desde el día hábil siguiente a aquél en que se notificó la resolución recurrida.

Que de acuerdo con el artículo 140° del referido código, tratándose de las resoluciones que establezcan sanciones de cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, entre otras, el término para subsanar las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumple con los requisitos para su admisión a trámite será de 5 días hábiles.

Que el inciso a) del artículo 104° del mencionado código establece que la notificación se podrá efectuar por correo certificado o por mensajero, en el domicilio fiscal, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y

que el acuse de recibo deberá contener, como mínimo, lo siguiente: (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario; (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda; (iii) Número de documento que se notifica; (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa, y (v) Fecha en que se realiza la notificación; agrega la norma que la notificación con certificación de la negativa a la recepción se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario rechace la recepción del documento que se pretende notificar o, recibiéndolo, se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o no proporciona sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.

Que obra en autos la Resolución de Intendencia N° 0340120056711/SUNAT, emitida el 23 de agosto de 2013 (fojas 2 y 3), notificada el 3 de setiembre de 2013 (foja 41), mediante la cual se dispuso el cierre del establecimiento del recurrente por 3 días calendario, la cual fue objeto de reclamación el 9 de setiembre de 2013, dentro del plazo establecido en el numeral 2 del artículo 137° del Código Tributario; sin embargo, dicho recurso no fue suscrito por el recurrente sino por Alejandro Edilberto Carbonell Santa Cruz (fojas 4 a 7), y no se adjuntó al mismo el poder que acreditara la representación del recurrente para interponer el mencionado recurso.

Que ante tal omisión, mediante Requerimiento N° 0260550056266 (foja 16), notificado el 21 de noviembre de 2013 en el domicilio fiscal del recurrente (ubicado en Avenida Los Dominicos Manzana L, Lote 8, Urbanización Sesquicentenario, según su Comprobante de Información Registrada, de foja 40), mediante la modalidad de negativa a la recepción, apreciándose del cargo de notificación que se consignaron los datos del notificador y su firma, de conformidad con el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 17), la Administración le solicitó que presentara el poder vigente por documento público o

privado con firma legalizada notarialmente o por fedatario de la Administración, que acreditara la representación de quien suscribió el recurso de reclamación, otorgándole para tal efecto un plazo de 5 días hábiles; sin embargo, el recurrente no cumplió con lo solicitado, por lo que la Administración declaró inadmisibles las reclamaciones.

Que al respecto, cabe indicar que con relación al plazo que debe conceder la Administración a fin de subsanar la falta o insuficiencia del poder en el caso de procedimientos contenciosos referidos a resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como en el de la resoluciones que las sustituyan, se han planteado 2 propuestas: (i) Tratándose de procedimientos contenciosos iniciados respecto de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como en el caso de las resoluciones que las sustituyan, el plazo que debe otorgarse a los recurrentes para presentar el poder o subsanar algún defecto de éste es de 15 días hábiles, conforme con lo establecido por el artículo 23° del Código Tributario; y (ii) Tratándose de procedimientos contenciosos iniciados respecto de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como en el caso de las resoluciones que las sustituyan, el plazo que debe otorgarse a los recurrentes para presentar el poder o subsanar algún defecto de éste es de 5 días hábiles, conforme con lo establecido por los artículos 140° y 146° del Código Tributario.

Que en atención a ello mediante Acuerdo de Sala Plena contenido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-06 de 2 de mayo de 2014, se ha adoptado el criterio que recoge la segunda de las propuestas mencionadas.

Que el referido criterio ha sido adoptado por este Tribunal por los fundamentos siguientes:



“El artículo 23° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF dispone que para interponer recursos impugnatorios, la persona que actúe en nombre del titular deberá acreditar su representación mediante poder por documento público o privado y que la falta o insuficiencia del poder no impedirá que se tenga por realizado dicho acto cuando la Administración pueda subsanarlo de oficio, o en su defecto, el deudor tributario acompañe el poder o subsane el defecto dentro del plazo de 15 días hábiles que deberá concedérsele para este fin.

Asimismo, se precisa que cuando el caso lo amerite, ésta podrá prorrogar dicho plazo por uno igual, estableciéndose una excepción en el caso de las quejas y solicitudes presentadas al amparo del artículo 153° del mencionado código, en los que el plazo para presentar el poder o subsanar el defecto será de 5 días hábiles.

No obstante, las normas del Título III del Libro III del Código Tributario (artículos 124° a 156°), que establecen las disposiciones aplicables al procedimiento contencioso tributario, han previsto un plazo especial para subsanar los defectos de tramitación de los recursos de reclamación y apelación en el caso de impugnaciones referidas a resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como en el caso de las resoluciones que las sustituyan. En efecto, los artículos 140° y 146° del citado código disponen que en dichos casos, el plazo para subsanar los defectos de tramitación de las reclamaciones y apelaciones, respectivamente, será de 5 días hábiles.

Al respecto, debe resaltarse que el referido plazo es de aplicación para cualquier omisión o defecto de tramitación que presenten los recursos de reclamación y apelación formulados contra los actos señalados en el párrafo anterior, lo que incluye los referidos a la representación mediante poder, por lo que no cabe interpretar que en estos casos es aplicable el plazo de 15 días hábiles previsto por el citado artículo 23° del Código Tributario.

En efecto, de la revisión de las normas que regulan el procedimiento contencioso tributario, se aprecia que se ha optado por fijar un plazo de 5 días hábiles para impugnar los actos que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan¹. Así también, se ha previsto un plazo máximo de 20 días hábiles para que las reclamaciones y apelaciones que se interpongan respecto de tales actos sean resueltas por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, respectivamente².

Conforme con lo señalado, es coherente que los artículos 140° y 146° del Código Tributario hayan previsto un plazo de 5 días hábiles para subsanar defectos de tramitación en los recursos presentados, esto es, un plazo menor al ordinario, por lo que se considera que éste también es aplicable al requisito de representación mediante poder a que se refiere el artículo 23° del referido código.

De lo expuesto, se concluye que tratándose de procedimientos contenciosos iniciados respecto de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como en el caso de las resoluciones que las sustituyan, el plazo que debe otorgarse a los recurrentes para presentar el poder o subsanar algún defecto de éste es de 5 días hábiles, conforme con lo establecido por los artículos 140° y 146° del Código Tributario”.

Que el mencionado criterio tiene carácter vinculante para todos los vocales del Tribunal Fiscal, conforme con lo establecido por el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, en base a la cual se emite la presente resolución.

Que el artículo 154° del Código Tributario dispone que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102°, así como las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria,

mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley; en este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial; asimismo, indica el citado artículo que de presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

Que según el Acuerdo que consta en la citada Acta de Reunión de Sala Plena N° 2014-06 de 2 de mayo de 2014, el criterio adoptado se ajusta a lo previsto por el artículo 154° del Código Tributario, por lo que corresponde que se emita una resolución de observancia obligatoria, disponiendo su publicación en el diario oficial “El Peruano”.

Que estando al criterio expuesto, toda vez que en el presente caso, vencido el plazo de 5 días hábiles otorgado por la Administración, el recurrente no cumplió con subsanar la omisión a que se refiere el Requerimiento N° 0260550056266, esto es, no presentó el poder que acreditara que la persona que presentó el recurso de reclamación actuó en su nombre y representación, la inadmisibilidad declarada mediante la Resolución de Intendencia N° 0260140095567/SUNAT se encuentra arreglada a ley, por lo que procede confirmarla.

Que respecto a la nulidad de la notificación del Requerimiento N° 0260550056266, invocada por el recurrente, cabe señalar que de acuerdo con lo analizado en los considerandos precedentes, dicha notificación se realizó de conformidad con el inciso a) del artículo 104° de Código Tributario, por lo que no resulta amparable tal alegato.

Con los vocales Zúñiga Dulanto, Ramírez Mío, e interviniendo como ponente el vocal Ezeta Carpio.

RESUELVE:

1. CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0260140095567/SUNAT de 24 de diciembre de 2013.

2. DECLARAR que de acuerdo con el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, la presente resolución constituye precedente de observancia obligatoria, disponiéndose su publicación en el diario oficial “El Peruano”, en cuanto establece el siguiente criterio:

“Tratándose de procedimientos contenciosos iniciados respecto de resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como en el caso de las resoluciones que las sustituyan, el plazo que debe otorgarse a los recurrentes para presentar el poder o subsanar algún defecto de éste es de 5 días hábiles, conforme con lo establecido por los artículos 140° y 146° del Código Tributario”.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

ZÚÑIGA DULANTO
Vocal Presidenta

EZETA CARPIO
Vocal

RAMÍREZ MÍO
Vocal

HUERTAS VALLADARES
Secretaria Relatora (e)

¹ Al respecto, véase el numeral 2 del artículo 137° del Código Tributario.
² En este sentido, véase los artículos 142° y 152° del citado código.