



## CONTENIDO

Intervención del Derecho Penal en el Ámbito Tributario.

Lic. Delia A. De Castro D.

Control de Convencionalidad.

Magistrada Andrea Zambrana Castañeda

La importancia del uso de los precedentes en materia Tributaria: La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal y del Tribunal Constitucional.

Mtro. Mario Alva Matteucci

---

**MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO****Presidente:**

Mag. Sara Isaac Henríquez Marín.  
Magistrada de la Tercera Sala de la Suprema Corte de Justicia de República Dominicana.

**Consejeros:**

Dr. Juan Carlos Vicchi  
Presidente del Tribunal Fiscal de la Nación Argentina.  
Dr. Emilio Pujalte Méndez-Leite  
Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central de España.

**Secretario Ejecutivo:**

Dr. Alfredo Salgado Loyo.  
Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.

**Secretario Ejecutivo Adjunto:**

Lic. Ernesto Christian Grandini Ochoa.

**Cualquier correspondencia, dirigirla a:**

SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT  
Boletín Informativo  
Insurgentes Sur, No 881, piso 13, Colonia Nápoles,  
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.

**Correo electrónico:**

srioejecutivo@aitfa.org  
ernestograndini@aitfa.org

**Elaboración:**

Sonia Laura Contreras Miranda  
scontreras@aitfa.org

## EDITORIAL

Respetados lectores:

En este número, queremos presentar una plataforma para la difusión, discusión y debate de algunos artículos que esperamos sean de su interés.

Por esta razón, presentamos una de las ponencias que se expusieron durante la celebración del Primer Aniversario de la creación del Tribunal Administrativo Tributario en Panamá.

El Artículo elaborado por la Licenciada Delia Castro realiza una comparación entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo, respecto al delito y a la falta administrativa; así como, los criterios que se utilizan para diferenciar los mismos. Asimismo, analiza la regulación que existe en Panamá relativa a la defraudación fiscal, y los pocos avances que se han dado respecto a su regulación; por lo que propone como necesidad imperante la de tomar medidas que permitan dotar a la Jurisdicción Penal - Administrativa de mayores garantías, a fin de que el Derecho Penal tenga una injerencia notable en el ámbito administrativo.

En segundo lugar, con motivo al Seminario sobre Control Difuso de la Convencionalidad y la Constitucionalidad en el Juicio Contencioso Administrativo, impartido en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en México, mismo que se llevó a cabo en junio del año en curso, con la finalidad de analizar la reciente reforma constitucional relacionada con un mayor compromiso hacia los derechos humanos, publicada el 10 de junio de 2011, así como la decisión del caso "Rosendo Radilla Pacheco" por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de México, han centrado la discusión de la comunidad jurídica en una variada gama de nuevos

temas, entre ellos el control difuso, contamos con la invaluable aportación de la Magistrada Andrea Zambrano Castañeda, participante en el Seminario en comento, haciendo unas breves pero muy interesantes observaciones respecto al Control de Convencionalidad haciendo especial mención de la observancia a los derechos humanos establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y Tratados Internacionales, pues conforme a la reforma del artículo 1º Constitucional es que se debe de hacer una interpretación y aplicación del Control Difuso.

Para finalizar con la edición de este ejemplar, me referiré al artículo elaborado por el Mtro. Mario Alva Matteucci cuyo título es: “La Importancia del Uso de los Precedentes en materia Tributaria: La Jurisprudencia del Tribunal Fiscal y del Tribunal Constitucional” en el cual se hace referencia a que la Jurisprudencia en materia tributaria constituye una herramienta de consulta a gran escala con la finalidad de identificar lineamientos respecto a la aplicación normativa, haciendo un análisis claro de la jurisprudencia desde su definición, así como el porqué se considera como fuente de derecho. Sin dejar pasar, por supuesto la definición del precedente de observancia obligatoria, su aplicación en el Ámbito Tributario y sus reglas de aplicación. Y por último, se hace un análisis de la emisión de las resoluciones del Tribunal Fiscal de Perú, con las cuales se establece un precedente con la finalidad de dar una mejor aplicación de las reglas del Derecho a las situaciones concretas que se presenten.

Cordialmente.

Mag. Alfredo Salgado Loyo  
Secretario Ejecutivo

## INTERVENCIÓN DEL DERECHO PENAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Mtra. Delia A. De Castro D. <sup>1</sup>

Es conocido que el Estado, a través del ejercicio del ius puniendi o su derecho a sancionar, persigue (investiga), juzga y sanciona, a las personas acusadas de cometer conductas que mayor afectación producen a la convivencia pacífica, a los seres humanos, a su libertad y patrimonio, en fin, a los bienes jurídicos protegidos más relevantes.

Como complemento de ese derecho a sancionar que tradicionalmente presenta su manifestación más fuerte en el ámbito penal, en el ámbito administrativo hemos venido notando cambios dirigidos a la mayor tipificación de conductas y un incremento en las sanciones, lo que en ocasiones nos lleva a cuestionarnos acerca de la real diferencia que existe entre una y otra jurisdicción, si ese principio de intervención mínima por el que se propugna en Derecho Penal se puede materializar en la práctica; si las garantías fundamentales se respetan de la misma manera en estos dos ámbitos y si nuestro rumbo como país, respecto de esta materia, es el más adecuado para combatir las transgresiones económicas.

### I. DISTINCIÓN ENTRE EL DELITO Y LA FALTA ADMINISTRATIVA:

Diversos autores se han manifestado sobre el tema y en ese sentido, Miguel Bajo y Silvina Bacigalupo, han indicado que “la distinción entre injusto penal y administrativo no es cualitativa, ni tampoco cuantitativa, sino puramente formal. Es injusto penal el castigado por los jueces, mediante penas criminales entendidas así por las leyes penales y en aplicación a un procedimiento

criminal. Es administrativo aquel injusto que es castigado por órganos administrativos, con sanciones administrativas, aunque fueran punitivas o retributivas, y mediante un procedimiento administrativo. Otra distinción de carácter sustancial no es posible.<sup>2</sup>

Lo anterior nos presenta cuatro criterios para diferenciar el delito de la falta administrativa, que son básicamente los siguientes:

- Autoridades que conocen de las conductas
- Procedimiento que se realiza para investigar y sancionar
- Legislación en las que se ubican las normas reguladoras de las conductas delictivas y los injustos administrativos
- Sanciones que se aplican

En nuestro país, los delitos son investigados por el Ministerio Público, a través de sus fiscales y juzgados por el Órgano Judicial, mediante sus jueces y magistrados, conforme a las competencias legales. Esto sin dejar de lado, que otros órganos del Estado tienen atribuciones de investigación o judiciales especiales, como el caso de la Corte Suprema de Justicia que puede investigar a los Diputados y la Asamblea Nacional que investiga y juzga a los Magistrados de la Corte Suprema de Justicia, así como al Presidente y Vicepresidente de la República. En tanto, la violación de disposiciones administrativas amparadas por el Derecho Administrativo sancionador, son investigadas y juzgadas usualmente dentro de una misma institución (dependiendo de la infracción- banca, valores, tributaria, aduanera, entre otras), usualmente por instancias internas distintas pero que al final dependen de una misma autoridad nominadora.

En lo que atañe a procedimiento, hay una diferencia notable en uno y otro. Dado

<sup>1</sup> Maestra en Ciencias Penales, con experiencia de 11 años como Ministerio Público de Panamá y actualmente, trabaja de manera independiente en la rama de Derecho Penal Tributario y Aduanero.

<sup>2</sup> BAJO MIGUEL y Silvina Bacigalupo. Las medidas administrativas y penales para la prevención del Blanqueo de Capitales. Revista Política Criminal y Blanqueo de Capitales. Editorial Marcial Pons. Madrid, 2009. Pág. 130.

que el procedimiento en materia penal está orientado a tener cierto grado de garantías por estar incluida la pena de prisión entre las posibilidades, con todas las críticas que se pueden formular al respecto, hay una separación entre la autoridad que investiga y juzga. Más ahora, con la implementación progresiva del Sistema Penal Acusatorio, que brinda una garantía adicional a los ciudadanos sometidos al proceso penal, en el sentido que un juez de garantías controla la legalidad de los actos de los fiscales durante toda la fase de investigación.

En lo que respecta a la legislación en la cual se regulan los delitos y los ilícitos administrativos, es notablemente distinta. Los primeros están incorporados al Código Penal, en tanto que los segundos están incluidos en regulaciones administrativas especiales. Para el caso de la jurisdicción fiscal, llama mucho la atención que dentro del Código Fiscal se ubican faltas fiscales, pero adicional delitos fiscales, por la gravedad de las conductas y las sanciones que se pueden imponer. Algo similar ocurre con las faltas y los delitos aduaneros.

En cuanto a las sanciones, a pesar que tradicionalmente la administración imponía sanciones pecuniarias y no privativas de libertad, esto ha venido variando y cada vez hay penas más severas en el ámbito administrativo, tanto en su alcance económico (algunas alcanzan el millón de dólares) como en su alcance respecto de la libertad de locomoción. De allí ya este no es una característica diferenciadora siempre, dado que inclusive en el ámbito penal ahora puede imponerse como sanción la sola multa, por su tendencia a favorecer las medidas alternativas a la prisión.

Penas en el Nuevo Código Penal		Sanciones en el ámbito administrativo	
Penas	Clases	Sanciones	Clase
Principales	- Prisión - Arresto de fines de semana - Días multa	Correccionales	- Arresto - Multa - Fianza de paz y buena conducta - Amonestación

Sustitutivas	-Prisión domiciliaria - Trabajo comunicatoria	Obligaciones especiales relativas a la falta cometida	Disolución de una reunión o baile entre otras
Accesorias	- Multa - Inhabilitación para el ejercicio de determinada profesión, oficio, industria o comercio - Comiso - Prohibición de portar armas - Suspensión de la licencia para conducir - Suspensión de la patria potestad y el ejercicio de la tutela	Accesorias	- Comiso - Indemnización de daños y perjuicios

A lo anterior se adicionan las sanciones para las personas jurídicas usadas o creadas para cometer delitos, las cuales son eminentemente administrativas:

1. Cancelación o suspensión de la licencia o registro por un término no superior a cinco años.
2. Multa no inferior a cinco mil balboas (B/.5,000.00) ni superior al doble de la lesión o al beneficio patrimonial.
3. Pérdida total o parcial de los beneficios fiscales
4. Inhabilitación para contratar con el Estado, directa o indirectamente, por un término no superior a cinco años, la cual será impuesta junto con cualquiera de las anteriores
5. Disolución de la sociedad

De igual forma contamos con sanciones administrativas como la multa en diferentes grados dependiendo de la gravedad de la conducta, la suspensión de operaciones de una determinada actividad, la cancelación o revocatoria de registros, la suspensión de licencia, la amonestación pública, amonestación privada, entre otras.

Vemos entonces como día a día, el Derecho Penal y el derecho administrativo sancionador se encuentran más cercanos, pero reservando un espacio para la distinción de autoridades que llevan los procedimientos e imponen las sanciones.

Y es que históricamente se ha dado gran relevancia a la finalidad preventiva de las normas penales, llegando a considerarse que la tipificación de delitos e imposición de sanciones constituye un mecanismo que contribuye a mantener el orden social y en el caso particular de esta conferencia, a realizar una mejor labor tributaria.

La amenaza de pena constituye uno de los principales instrumentos fortalecedores del Derecho Penal, no obstante, las sanciones que vienen aplicándose en el ámbito administrativo parecieran no dejar lugar a establecer mayores diferencias entre los ilícitos penales y los administrativos y, como consecuencia de ello, explica Antonio López Díaz, se considera a estos últimos como una manifestación adicional del ius puniendi del Estado.

No obstante, persiste un tema por abordar respecto de esta distinción, la cual explicamos en palabras de Edison Gnazzo:

*“Una de las características del Derecho Tributario, es que el mismo admite la existencia de sanciones pecuniarias (propias del derecho civil) y de sanciones penales (propias del derecho penal). Sin embargo, es igualmente admitido que las sanciones pecuniarias pueden ser aplicadas por la administración fiscal (sin perjuicio de los recursos jurídicos disponibles al sujeto pasivo), en tanto que a las sanciones penales son aplicables los principios del derecho penal y por ello, según se señaló con anterioridad, deben siempre ser aplicadas por los órganos jurisdiccionales, a cuyos efectos la administración tributaria debe remitir los antecedentes a las autoridades judiciales competentes.”<sup>3</sup>*

Al respecto señala Muñoz Pope que “la justicia policiva o penal-administrativa implica que dichas autoridades desarrollan funciones judiciales pues tienen la capacidad legal para decidir causas penales cuando

se trate de ciertos delitos de poca o escasa gravedad y pueden, en tal sentido, imponer penas que imponen los jueces del Órgano Judicial, pues ya sea que se llame arresto o se le dé otra denominación, la misma implica una forma de privación de libertad que en nada se diferencia de la que resulta por la imposición de una sentencia emanada de autoridad judicial.” Por lo tanto, a su criterio, esta facultad es inconstitucional. Muñoz Pope (2004: 107).

Y es que a nuestro juicio, la administración de justicia penal propiamente tal, que conlleva pena privativa de libertad como consecuencia de la comisión de un delito, corresponde al Órgano Judicial y por ende, su persecución al Ministerio Público, salvo las excepciones que la misma Constitución Política contempla como es el caso de la jurisdicción electoral. No obstante, el Pleno de la Corte Suprema de Justicia en fallo de 29 de julio de 1974, al pronunciarse sobre la constitucionalidad del artículo 752 (que regula defraudación fiscal) vigente a esa fecha, indicó, entre otras cosas, que:

“Según se observa la advertencia se funda en la errada suposición de que todo tipo de delito o contravención de disposiciones legales y constitucionales es de atribución privativa del Ministerio Público. Sin embargo, es evidente que tal no puede ser el alcance de esa disposición constitucional, pues de ser así se entendería también que a dicho Ministerio le correspondería exclusivamente “defender los intereses del Estado o del Municipio” conforme es el tenor del numeral 1º del precepto constitucional citado, lo cual sería a todas luces un manifiesto error.

La expresada disposición constitucional sólo puede interpretarse rectamente entendiéndose que la atribución de perseguir delitos se refiere a la función que normal y tradicionalmente debe ejercer, es decir, aquellos casos en que se produzcan hechos que configuren un delito común, o conexos a éste, y fuera de éstos, los que expresamente le asigne la Ley.

No existe pues, ninguna

<sup>3</sup> GNAZZO, Edison. Principios Fundamentales de Finanzas Públicas. Panamá, 1997. Pág. 87

contradicción entre el artículo 24 citado y la norma constitucional invocada, ya que el Estado conserva siempre, según nuestra Carta Fundamental, la titularidad de su misión fundamental de asegurar el incumplimiento efectivo de la Constitución y las leyes, con la subsecuente función de perseguir y castigar a las personas que las infrinjan. Función que, en lo relativo a los delitos fiscales que se configuran con contrabando y defraudación, se ha atribuido a los organismos administrativos pertinentes del Ministerio de Hacienda y Tesoro.”<sup>4</sup>

Si bien la norma demandada en esa ocasión ha sufrido algunas modificaciones y en esa época solo incluía sanciones pecuniarias, ese criterio de la Corte Suprema de Justicia se ha mantenido vigente, dado que el conocimiento de los procesos por defraudación fiscal continúa a cargo de las autoridades administrativas, esfera donde existe todo un procedimiento para sancionar a los autores de este tipo de conductas.

Ahora bien, retomando nuestro punto inicial, Bajo y Bacigalupo señalan que “ilícito administrativo es la infracción castigada por órganos administrativos, en virtud de la facultad gubernativa de la Administración (o, en su caso, disciplinaria) y conforme a una reglamentación procesal administrativa. Por el contrario, estaremos en presencia de un ilícito penal si la infracción está castigada con una pena de las previstas en el Código Penal y aplicada por los tribunales de justicia en virtud del *ius puniendi* y conforme a la Ley de Enjuiciamiento Criminal.”<sup>5</sup> Por tanto, la diferencia entre uno y otro es ya puramente formal, concentrado fundamentalmente en el órgano del Estado que las aplica.”<sup>6</sup>

Sobre el particular, Suay Rincón, apunta que, en efecto, hay identidad sustancial de las sanciones administrativas y penales.<sup>7</sup> Y que la finalidad de ambas sanciones, administrativa y penal, es la misma: castigar

4 Corte Suprema de Justicia. Pleno. Fallo de 29 de julio de 1974, publicado en la Gaceta Oficial No. 17,698 de 10 de octubre de 1974.  
5 Ibid. Pág. 139  
6 Ibid. Pág. 140.  
7 Ibid. Pág. 141

la conducta de un sujeto que ha infringido el ordenamiento jurídico.<sup>8</sup>

## II. TIPIFICACIÓN DE LA MATERIA PENAL TRIBUTARIA EN PANAMÁ, ESPECIAL REFERENCIA AL DEFRAUDACIÓN FISCAL:

La defraudación fiscal no ha sido considerada como delito propio de la esfera penal en nuestro país, ni siquiera cuando fue territorio colonizado por los españoles, debido a que el antecedente más remoto con que se cuenta en España sobre esa materia estaba contenido en una Real Resolución de 3 de mayo de 1830, que no llegó a promulgarse.<sup>9</sup> Además, para esa fecha ya Panamá se había independizado.

La regulación que ha existido en la República de Panamá sobre defraudación fiscal, no ha trascendido del ámbito administrativo donde se contempla desde 1917, como se observará a continuación.

### A. Código Fiscal de 1917:

Ya iniciada la Era Republicana, se sancionó la primera regulación codificada<sup>10</sup> sobre la Hacienda Pública. Tal es el caso del Código Fiscal de 1917, aprobado mediante la Ley 2ª de 22 de agosto de 1916, en el que no se contempló la defraudación fiscal como tal, pero al regularse distintas clases de impuestos, sí se establecieron sanciones por evadir su pago.

A manera de ejemplo se puede mencionar que ese Código contemplaba la obligación de declarar la existencia de nuevas propiedades ante el Revisor General de Catastro, ante el Gobernador de la Provincia o el Alcalde del Distrito y de no hacerse esa declaración en un período de 30 días a partir de la existencia de la nueva edificación, se podía incurrir en la

8 Ibid. Pág. 141

9 Vid. Perez Aparicio, Antonio. La regulación de los delitos contra la hacienda pública y la seguridad social en el nuevo Código Penal. Editorial Lex Nova. Valladolid. 1997. Pág. 20.  
10 Antes de este Código existió la Ley 88 de 5 de julio de 1904. Por la cual se dictan algunas disposiciones sobre régimen fiscal.

falta contemplada en el artículo 572 de dicha excerta legal, que establecía lo siguiente:

“Artículo 572. La persona que se encuentre en el caso anterior y en general toda persona que haya sido omitida en el Catastro y que no se presente a hacer la declaración del caso, será considerada como defraudadora de las rentas y pagará el impuesto legal recargado en un diez por ciento (10%). En los casos en que el hecho se conozca por denuncia de alguna persona, sea empleado público, sea particular, el denunciante tendrá derecho a la mitad del recargo, cuando este se haga efectivo.”

Como se observa, se trataba de la evasión de lo que hoy se conoce como el impuesto de inmueble, que contenía una sanción pecuniaria y un beneficio o recompensa para aquellos que comunicaran al Fisco la actitud evasiva de otro.

#### **B. Código Fiscal de 1956:**

En virtud que las normas fiscales fueron quedando desfasadas ante la realidad panameña vigente, se hizo necesario emitir un nuevo Código Fiscal que regulara más adecuadamente la forma en que debían recaudarse las finanzas públicas, así como todos los procedimientos administrativos relativos a bienes estatales y tributos, razón por la cual se promulgó Ley 8 de 27 de enero de 1956, que en su artículo 752 contenía la defraudación fiscal, de la siguiente manera:

“Artículo 752. Comete defraudación fiscal el que haciendo uso de engaño o de maquinaciones dolosas deja de pagar total o parcialmente el impuesto que adeude. Incurrir en la defraudación fiscal definida en el párrafo anterior el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes:

- 1° El que simule un acto jurídico que implique omisión parcial o total del pago de los impuestos.
- 2° El que declare ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o haga deducciones falsas en las declaraciones

presentadas para fines fiscales.

3° El que no entregue a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas por concepto de impuesto.

4° El que se resista a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la renta gravable o los proporcione con falsedad.

5° El que para registrar sus operaciones contables lleva dolosamente, con distintos asientos o datos, dos o más libros similares autorizados o no.

6° El que por acción u omisión voluntaria, destruye o semidestruye, dejando en estado de ilegibilidad los libros de contabilidad;

7° El que sustituya o cambie las páginas foliadas de sus libros de contabilidad o utilice las encuadernaciones o las páginas en que conste la legalización de los mismos;

8° El que de cualquier modo defraude o trate de defraudar al Fisco por razón de este impuesto.

La defraudación de que trata este artículo se sancionará con multa no menor de dos veces ni mayor de diez veces la suma defraudada, o arresto de un mes a un año, excepto cuando tenga señalada una sanción especial en los artículos siguientes de este Capítulo.”

Fue en ese código que por primera vez se incorporó la defraudación fiscal por razón del impuesto sobre la renta como un ilícito penal tributario, sancionado incluso con arresto, siendo entonces las autoridades más energéticas en la materia, aunque igual que en el código anterior, se mantuvieron dispersas diversas sanciones por razón del impago de distintos impuestos.

#### **1. Reforma al Código Fiscal en 1961:**

En 1961 a través de Ley 65 de 18 de diciembre, se reformó el artículo 752 del Código Fiscal y se suprimió el primer párrafo de la norma, eliminando la necesidad de comprobar la existencia de engaño y maquinaciones

dolosas como mecanismos de ejecución de la defraudación fiscal, seguramente para facilitar su comprobación. Además se incorporó la figura de los partícipes y se aumentó la sanción mínima, de la siguiente manera:

“Artículo 752. Incurrir en la defraudación fiscal el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes, previa comprobación de los mismos:

1º ...

...

9º El que se preste como cómplice, padrino o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones establecidas en los ordinales anteriores.

La defraudación fiscal de que trata este artículo se sancionará con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces la suma defraudada, o arresto de un mes a un año, excepto cuando tenga señalada una sanción especial en los artículos siguientes de este Capítulo.

Cuando el contribuyente tenga un cómplice, padrino o encubridor, la pena será dividida por partes iguales.”

Se observa en esta modificación que el Derecho Administrativo no se informó de los mismos principios que el Derecho Penal, pues en esta norma se estableció que a todos los partícipes debe imponérseles igual sanción, es decir, esta se divide en partes iguales, lo que se aparta del principio de proporcionalidad que rige en materia penal, según el cual la sanción se debe imponer en proporción al grado de participación en el hecho.

## 2. Reforma del Código Fiscal en 1991:

En el año 1991 la norma que analizamos sufrió otra modificación, como a continuación se detalla, la cual tuvo lugar a través de la Ley 31 de 30 de diciembre de ese mismo año:

Artículo 752. ...

10º El que haga declaraciones falsas para acogerse al régimen fiscal previsto en el Artículo 699-A de este Código o

para obtener cualquier otro incentivo, exención, desgravación, deducción o crédito fiscal.

...

Parágrafo. Estas sanciones se aumentarán al doble de la multa arriba indicada en el caso de que el contribuyente presente declaraciones falsas en concepto de pérdidas por los actos vandálicos ocurridos el día 20 de diciembre de 1989, o reciba algún beneficio indebido a lo dispuesto en el artículo 699-A de este Código.

Esta reforma obedeció, entre otras cosas, al fomento de las micro, pequeñas y medianas empresas, así como a las múltiples pérdidas registradas por los comercios radicados en Panamá producto de la invasión suscitada en nuestro país el 20 de diciembre de 1989 y como un incentivo, el gobierno nacional propugnó por reconocer beneficios fiscales con miras a fortalecer la economía y a que los empresarios recuperaran la confianza en el mercado panameño, lo que a su vez incidiría en la mejoría de las arcas del Estado panameño.

## 3. Intento de reforma del artículo 752 del Código Fiscal:

En el año 2005 hubo un intento de modificación del artículo 752 del Código Fiscal, el cual se dio mediante el Proyecto de Ley No. 64 presentado ante la Comisión de Hacienda Pública, Planificación y Política Económica de la Asamblea Nacional de Diputados, el 20 de enero de 2005, en el que se pretendía variar solamente la sanción a imponer, y el párrafo final del artículo quedaría así:

Artículo 752. ...

...

La defraudación fiscal de que trata este artículo se sancionará con multa no menor de CINCO (5) veces ni mayor de DIEZ (10) veces la suma defraudada, o pena de arresto de DOS (2) a CINCO (5) años, excepto cuando tenga señalada una sanción especial en los artículos siguientes de este Capítulo. Esta pena será sin perjuicio de las penas accesorias



a que se refiere la Ley 25 de 1994, sobre Ejercicio del Comercio y Explotación de Industrias.

Según el referido proyecto de ley se tipificaba de forma más clara el “delito” de defraudación fiscal, sin embargo el texto de los 10 ordinales que componían el artículo era el mismo y la sanción a imponer a todas luces asimilaba más la conducta a un delito propio de la esfera penal que a una falta administrativa.

Esa propuesta no tuvo acogida en el sector empresarial ni el jurídico y no llegó a aprobarse siquiera en primer debate.

#### **4. Reforma del Código Fiscal en el año 2008:**

En el marco del programa de apoyo al consumidor, el Gobierno Nacional a través del Ministerio de Economía y Finanzas volvió a promover la modificación del artículo 752 del Código Fiscal, con el propósito de enmarcar como defraudación fiscal aquellas conductas engañosas dirigidas a obtener los beneficios relacionados los intereses preferenciales para ciertos préstamos hipotecarios, contenidos en la Ley 3 de 1985.

Este régimen preferencial hipotecario incide en beneficio de los consumidores al verse disminuido el monto que le corresponde pagar por los préstamos para vivienda principal en la República de Panamá, de lo cual, en su defecto, se ocupa el Estado a través de créditos fiscales concedidos a entidades bancarias, financieras, asociaciones de ahorro y préstamo o cualquier otra persona jurídica que estando debidamente registrada, se dedique a otorgar préstamos hipotecarios.

Esa ley exoneraba el 100% de los intereses a las residencias de hasta treinta mil balboas (B/.30,000.00), lo que implica que el Estado asumirá la totalidad de los mismos y extiende el límite del beneficio para casas nuevas cuyo precio de compra o construcción no supere los ochenta mil balboas (B/.80,000.00). Esto último fue modificado recientemente por

la Ley No. 28 de 8 de mayo de 2012, que eleva este monto a ciento veinte mil dólares (B/.120,000.00).

Luego, la justificación de la reforma del artículo 752 del Código Fiscal fue proteger las finanzas públicas de posibles fraudes ante un sacrificio fiscal de magnitud significativa. La crítica que es pertinente realizar al respecto es que se ha otorgado tan amplia potestad a las autoridades administrativas, pues como se verá a continuación la sanción que en adelante podrán imponer alcanza hasta los 5 años de prisión, sin que en la vía administrativa haya posibilidad de subrogado alguno o medida sustitutiva de la privación de libertad.

El artículo comentado dispone lo siguiente:

Artículo 752. Incurrir en la defraudación fiscal el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes, previa comprobación de los mismos:

...

11. El que realice actos o convenciones o utilice formas manifiestamente impropias, o simule un acto jurídico que implique para sí o para otro el beneficio establecido en la Ley 3 de 1985.

12. El que omita registros o registre falsamente sus operaciones contables referentes al régimen establecido en la Ley 3 de 1985 y los utilice en sus declaraciones ante las autoridades fiscales, con el fin de obtener o aumentar dicho régimen.

13. El que participe como cómplice o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones u omisiones, tipificadas en los numerales 11 y 12.

...

La defraudación fiscal de que tratan los numerales 11, 12 y 13 de este artículo se sancionará con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces la suma defraudada o con pena de prisión de dos a cinco años.

...

Además de las conductas propiamente tales,

la modificación sustancial estriba en la pena que ahora podrán imponer las autoridades administrativas.

Luego de lo anterior, el Código Fiscal reguló la defraudación fiscal en el artículo 752, de la siguiente forma:

Artículo 752. Incurrir en defraudación fiscal el contribuyente que se halle en alguno de los casos siguientes, previa comprobación de los mismos:

1. El que simule un acto jurídico o pérdidas que impliquen omisión parcial o total del pago de los impuestos.
2. El que declare ante las autoridades fiscales ingresos o utilidades menores que los realmente obtenidos o haga deducciones falsas en las declaraciones presentadas para fines fiscales.
3. El que no entregue a las autoridades fiscales, dentro del plazo señalado en el requerimiento legal de pago, las cantidades retenidas por concepto de impuesto.
4. El que se resista a proporcionar a las autoridades fiscales los datos necesarios para la determinación de la renta gravable o los proporcione con falsedad.
5. El que para registrar sus operaciones contables lleva dolosamente, con distintos asientos o datos, dos o más libros similares autorizados o no.
6. El que por acción u omisión voluntaria, destruye o semidestruye, dejando en estado de ilegibilidad los libros de contabilidad.
7. El que sustituye o cambia las páginas foliadas de sus libros de contabilidad o utilice las encuadernaciones o las páginas en que conste la legalización de los mismos.
8. El que de cualquier otro modo defraude o trate de defraudar al Fisco por razón de este impuesto.
9. El que se preste como cómplice, padrino o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones establecidas en los ordinales anteriores.
10. El que haga declaraciones falsas para acogerse al régimen fiscal previsto en el Artículo 699-A de este Código o para obtener cualquier otro incentivo, exención, desgravación, deducción o crédito fiscal.
11. El que realice actos o convenciones o

utilice formas manifiestamente impropias, o simule un acto jurídico que implique para sí o para otro el beneficio establecido en la Ley 3 de 1985.

12. El que omita registros o registre falsamente sus operaciones contables referentes al régimen establecido en la Ley 3 de 1985 y los utilice en sus declaraciones ante las autoridades fiscales, con el fin de obtener o aumentar dicho régimen.

13. El que participe como cómplice o encubridor para ayudar a efectuar algunas de las acciones u omisiones, tipificadas en los numerales 11 y 12.

La defraudación fiscal de que trata este artículo se sancionará con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces de la suma defraudada, o arresto de un mes a un año, excepto cuando tenga señalada una sanción especial en los artículos siguientes a este capítulo.

La defraudación fiscal de que tratan los numerales 11, 12 y 13 de este artículo se sancionará con multa no menor de cinco veces ni mayor de diez veces la suma defraudada o con pena de prisión de dos a cinco años.

Cuando el contribuyente tenga un cómplice, padrino o encubridor, la pena será dividida por partes iguales.

### **5. Regulación actual de la defraudación fiscal**

La Ley 8 de 2010, adicionó mediante el numeral 14 un supuesto más al artículo 752 del Código Fiscal, consistente en el fraccionamiento o simulación de actividades, a efectos de eludir una tarifa o categoría tributaria. Esto atiende a que los rangos de impuesto sobre la renta han sido diseñados por tramos, en función de los ingresos obtenidos anualmente (creando algunos que no pagan de acuerdo al nivel de entradas) y si se fraccionan se puede desdibujar la realidad financiera y producirse un engaño a la Administración Tributaria y un incumplimiento de las obligaciones de

esa naturaleza que el Estado debe estar en capacidad de investigar y sancionar. La pena de hasta 5 años de prisión, se mantuvo.

### 6. Sobre el Anteproyecto de Ley 123

Mediante el Anteproyecto de ley 123 de 4 de enero de 2012, presentado por el Diputado Marcos González, se ha procurado retomar el paso que intentó darse con el Anteproyecto de Código Penal de 1998, al regular tal conducta en su artículo 203.

Ese había sido el intento más claro dirigido a que se dejara de considerar la defraudación fiscal como un ilícito administrativo y pasara a tenerse como un asunto de conocimiento de las autoridades penales.

En este nuevo anteproyecto, se indicó lo siguiente:

“Nuestra sociedad siempre ha cuestionado que las facultades de investigación y sanción penal tributaria sean de competencia de una entidad administrativa, que forma parte del Órgano Ejecutivo., ya que consideran que puede prestarse como una herramienta de persecución política, y una actuación de buena fe de dicha entidad administrativa a la hora de investigar un presunto delito fiscal, se puede empañar por encontrarse dentro de las facultades y competencias del Órgano Ejecutivo y no en el jurisdiccional.

...

Adicionalmente, podemos indicar que el tratamiento de la evasión o defraudación fiscal, en diversos países de América Latina y de otras latitudes, se ubican en la esfera penal judicial, lo cual constituye a nuestro criterio en una tendencia moderna, debido a que en el ámbito de competencia del Órgano Judicial, se dan plenas garantías procesales, en igualdad de condiciones, a los contribuyentes frente al fisco...”

En ese anteproyecto de ley se adiciona al Código Penal, Capítulo III, del Título VII,

la sección dos (2), de los delitos fiscales, que comprenderá de los artículos 253-A al 253-H. A pesar de su presentación, aún no ha sido considerado proyecto de ley, en tanto que llama la atención que las conductas se sancionan con un máximo de 4 años de prisión, es decir, una sanción menor que aquella que actualmente se puede imponer en la esfera administrativa.

### III. CONSIDERACIONES SOBRE LA REGULACIÓN DE LA DEFRAUDACIÓN FISCAL EN PANAMÁ:

La defraudación fiscal en nuestro país presenta una situación muy particular por diversas razones:

- Tiene tanto sanción pecuniaria, usual en la esfera administrativa, como de privación de libertad, de aplicación en la esfera penal, siendo, para el caso en concreto, sanciones principales alternativas, es decir, se puede imponer una o la otra, más no las dos a la vez.
- La norma que sanciona la defraudación fiscal no está incluida en el Código Penal, cuerpo de leyes donde deben estar consagradas las conductas delictivas, no guarda la redacción usual de los tipos penales, pues contiene una casuística excesiva, aunque al parecer esa ha sido la característica de varias de las reformas que en los últimos años se hicieron al Código Penal de 1982, algunas de las cuales fueron trasladadas al Código Penal de 2007.
- El conocimiento o la investigación de la defraudación fiscal no corresponde a un Fiscal, sino que en primera instancia el caso le atañe al Administrador Regional de Ingresos.

Esta diferencia de autoridades a cuyo cargo está la investigación de los delitos penales y los ilícitos administrativos, se refleja en el fallo de 11 de julio de 1997, emitido por el Pleno de la Corte Suprema de Justicia, que a la letra dice:

“Sobre este particular, debemos advertir

que los delitos de defraudación fiscal son del conocimiento de la jurisdicción penal tributaria, que es de naturaleza especial, en oposición a la justicia penal ordinaria. En la primera rige el principio inquisitivo, donde la investigación y el juzgamiento de las conductas se encuentran concentrados en una sola entidad de naturaleza administrativa, mientras que en la segunda rige el principio acusatorio, donde investiga el Ministerio Público y decide el Órgano Judicial.”<sup>11</sup>

Realmente el principio acusatorio no regía plenamente en el proceso penal, puesto que bajo la vigencia del Código Judicial de 1987, aún cuando se incluyeron algunos principios propios de tal sistema, estos no llegaron a tener plena efectividad práctica por quedar en manos de los juzgadores la posibilidad de dictar ampliaciones del sumario, la poca importancia que se le dio a la oralidad, así como que las declaraciones recibidas durante la etapa del sumario conservaran plena vigencia en el plenario. Veamos lo que al respecto expresa el jurista Carlos Alberto Martínez Sánchez:

“...luego de analizar que es propio del sistema mixto, como vimos anteriormente, que la investigación sea hecha por un agente de instrucción, la etapa intermedia esté a cargo de un juez de calificación y la ordinaria de otros juez que decide el fondo del negocio respecto a la responsabilidad; cosa que no ocurre en nuestro sistema, pues que, es el mismo juez que califica el sumario el que decide respecto a la responsabilidad, lo cual crea un prejuicio y parcialidad, aunado a que no hay quien vigile el respeto a las garantías procesales y los derechos del justiciable.

...es propio advertir que la resolución por la cual el Agente de Instrucción dicta cargos contra el sumariado, en nada condiciona al juez al momento de

la calificación, ya que no pocas veces observamos, que nuestros fiscales piden apertura a juicio por un delito y el juez lo dicta por otro o peor aún, el fiscal solicita un sobreseimiento y el juez dicta un auto de enjuiciamiento tal como lo prevé el artículo 2205 del Código Judicial, lo cual evidencia a todas luces y sin lugar a dudas, que la acción penal, la calificación del sumario y la decisión de la responsabilidad la realiza en nuestro sistema un único y solo juez, lo cual es característico del sistema inquisitivo puro.

En abono a lo anterior, debemos señalar que existe legalmente instituida en nuestro sistema la facultad del juez, de ordenar la práctica de diligencias probatorias a través de la ampliación del sumario o por medio de un auto de mejor proveer conforme lo permiten los artículos 2203 y 2407 del Código Judicial, facultades del juzgador que corresponden eminentemente al sistema inquisitivo puro, en el que un mismo juez hacía la investigación y se encargaba del juzgamiento.

Si sopesamos todos estos elementos, con respecto a la presencia al menos formalmente, de los principios de oralidad, publicidad y contradictorio en las etapas intermedia y plenaria, vemos que el sistema en definitiva se mantiene en el carácter de inquisitivo, habida consideración que la eficacia que puedan tener los tres principios acusatorios antes mencionados es mínima...”<sup>12</sup>

La jurisdicción penal tributaria es de naturaleza especial, así lo ha reconocido el Pleno de la Corte Suprema de Justicia cuando mediante Fallo de 17 de febrero de 1992, reiterado en pronunciamiento de 9 de junio de 1997, pero no se distingue de la esfera penal por el tipo de sistema procesal (inquisitivo – acusatorio), sino por otras tantas razones, como que en un caso 12 MARTINEZ SÁNCHEZ, Carlos Alberto. La impugnación del auto de llamamiento a juicio en el proceso penal panameño. Panamá, 2005. Págs. 21-22.

<sup>11</sup> Registro Judicial. Publicación del Órgano Judicial de la República de Panamá. Julio, 1997, pág. 115.

se trata del juzgamiento ante autoridades administrativas y en el otro, ante autoridades penales, que las atribuciones de ambas son distintas y que los procedimientos también. Veamos el referido pronunciamiento judicial:

“En la justicia administrativa, en sentido genérico, el Estado, a través de la entidad correspondiente, asume la investigación del caso y la consiguiente decisión, ajustándose a un procedimiento sumario que la ley señala. Esto ocurre en las investigaciones aduaneras, fiscales, correccionales de policía, entre otras, porque hay un interés público garante de la prestación de un servicio a la colectividad, de protección y defensa de los bienes y el patrimonio del Estado.”

De esta forma, le han dado plena justificación a existencia de este “subsistema de justicia administrativa” para expresarnos en los términos de nuestro máximo tribunal de justicia, pero que no deja de ser objeto de cuestionamiento.

Consideramos de fundamental importancia que el Estado tome una decisión definitiva sobre este tema, en base a dos opciones:

- Orientarse por el principio de intervención mínima y propiciar las sanciones en la esfera administrativa consistentes con sus principios, características y posibilidades de investigación y juzgamiento.

Lo correcto sería que por tratarse de ilícitos regulados en la esfera administrativa, fueran sancionados de forma compatible con ese ámbito, es decir, con multas y otras sanciones que no implicaran privación de libertad prolongada.

- Que se pase finalmente la tipificación de las conductas a la esfera penal.

En la vía penal donde se tutelan los bienes jurídicos más relevantes, existe el Ministerio Público encargado de la persecución del delito y únicamente las autoridades judiciales tienen la facultad de imponer una

sanción penal, es decir, existe separación de funciones (lo cual será aún más notable con la implementación del sistema acusatorio) y se cuenta también con una amplia gama de penas sustitutivas. En tanto que, en la esfera administrativa, donde encontramos sanciones privativas de libertad que llegan inclusive a los 5 años (caso de la defraudación aduanera y ahora de la fiscal), las autoridades que investigan, deciden el fondo de la causa y pueden imponer sanciones limitativas de la libertad ambulatoria, pero no cuentan con una regulación adecuada de opciones sustitutivas.

Distintas situaciones han impedido que estas materias sean de conocimiento de la esfera penal común, y precisamente por ello, no es posible el planteamiento de recursos extraordinarios como el de Casación Penal o inclusive el de Revisión contra la decisión final, puesto que no son proferidas por la esfera administrativa.

Por otro lado, aún cuando se trata del ámbito administrativo, la Sala Tercera de nuestra máxima corporación de justicia ha considerado en los últimos años que los asuntos aduaneros son policivos, por lo que no son susceptibles de ser atacados mediante la acción contencioso-administrativa de plena jurisdicción y a pesar que sí han conocido de distintos casos de defraudación fiscal, la modificación del artículo 1238 del Código Fiscal por la Ley 8 de 2010, establece claramente que no procede recurrir a la vía contenciosa para reclamaciones de esta naturaleza.

En el aspecto procedimental la reforma introducida por la Ley 8 de 2010 se centra primordialmente en lo administrativo, pero se modificó el artículo 1336 del Código Fiscal, en el que dispone que los asuntos penales de carácter fiscal se regirán por los artículos 1238, 1239 y 1240-E de este Código. De ellos, cabe destacar el artículo 1238, que a la letra dice:

“Artículo 1238: En el Procedimiento Administrativo Fiscal proceden únicamente los siguientes recursos:

1. El de reconsideración, ante el funcionario de primera instancia, para que aclare, modifique o revoque la resolución objeto del recurso. En atención a la cuantía de la multa, del alcance, de la controversia o solicitud, cuando la misma sea igual o superior a cien mil balboas (B/.100,000.00), el contribuyente, solicitante o afectado, a su opción, podrá interponer su recurso de reconsideración ante el Director General de Ingresos, y
2. El de apelación ante el organismo o funcionario superior que, de conformidad con la Ley, deba tramitarla, con el mismo objeto.

PARÁGRAFO. En el Procedimiento Administrativo Fiscal no puede interponerse el recurso de revisión administrativa o cualquier otro recurso establecido en el Procedimiento Administrativo General, distintos a los contemplados en este artículo.”

Lo anterior hace imperante la necesidad de tomar medidas que permitan dotar a esta jurisdicción “penal – administrativa” de mayores garantías, pues si el Derecho Penal tiene una injerencia notable en el ámbito administrativo, lo debería tener con mayor razón en cuanto a los beneficios de tal procedimiento y mucho más, respecto de las garantías fundamentales que de la Constitución Política devienen en la materia.

#### CONTROL DE CONVENCIONALIDAD

Mag. Andrea Zambrana Castañeda<sup>13</sup>

Estamos a un año de las reformas constitucionales y aún en proceso de aprendizaje.

Podemos suponer bien que todas nuestras normas y sentencias resisten cualquier análisis de constitucionalidad o convencionalidad o podemos suponer, también, que tenemos, como jueces, mucho camino por andar.

<sup>13</sup> Magistrada del Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Poder Judicial de la Federación en México.

Como entiendo que es una ocasión para hablar no de teoría, sino de cuestiones prácticas, voy a partir de dos sucesos que aparentemente desvinculados son muy cercanos cronológicamente y son, a la vez, la fuente de nuestras angustias y las brújulas en nuestro actuar:

- 1) La reforma constitucional en materia de derechos humanos, que está publicada en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011.
- 2) El expediente varios 912/2010, en el cual el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó el trámite que debe darse a la sentencia, también de la Corte Interamericana, de la sentencia dictada en el caso Radilla, de 14 de julio de 2011. (Aunque no debemos olvidar la sentencia de 26 de noviembre de 2010 en el caso Cabrera García y Montiel Flores que obliga a todos los órganos del Estado, jueces y órganos judiciales vinculados a la administración de justicia).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en el expediente citado, por un lado, reconoció:

a) La competencia contenciosa de la Corte Interamericana, así como la obligatoriedad de sus criterios; esto es, se estableció que las “resoluciones pronunciadas por ...cuya jurisdicción ha sido aceptada por el Estado mexicano, son obligatorias para todos los órganos del mismo en sus respectivas competencias, al haber figurado como Estado en un litigio concreto. Por tanto, para el Poder Judicial son vinculantes no solamente los puntos de la resolución concretos de la sentencia, sino la totalidad de los criterios contenidos en la sentencia mediante la cual se resuelve ese litigio.” (párrafo 19).

b) El resto de la jurisprudencia de la Corte interamericana, que deriva de las sentencias en las cuales México no fue parte, tiene el carácter de criterio orientador de todas las decisiones de los jueces mexicanos, siempre atendiendo al principio pro homine, justamente reconocido por el artículo 1ro constitucional reformado. (párrafo 20)

c) Así, los jueces mexicanos deben inicialmente observar los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales, al igual que los criterios del Poder Judicial Federal al interpretarlos y a los criterios interpretativos de la Corte Interamericana para evaluar si existe uno más favorecedor. En ningún caso debe prejuizarse sobre la posibilidad de que sean los criterios internos los que cumplan de mejor manera con la mayor protección a la persona. (párrafo 21)

d) Como una de las obligaciones concretas que la Suprema Corte de Justicia de la Nación derivó del caso Radilla, tenemos la de que los jueces deberán llevar a cabo un control de convencionalidad ex officio en un modelo de control difuso de constitucionalidad. (párrafo 22)

## II. Que hacemos sin la reforma constitucional?

Lo que debemos observar, en primer lugar es qué haríamos en este escenario si no existiera la reforma constitucional a la que nos referimos en primer lugar, es imprescindible, desde mi punto de vista, entonces, partir de lo que dispone el artículo primero constitucional, específicamente en la parte en que establece que “Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad...”

III. Aparecen así en escena para este tipo de control los demás tribunales del país y los demás son todos los demás.

En el caso del tribunal fiscal, me parece que podemos encuadrar su acción, entendiéndola, según nos enseña la doctrina, como un medio de control de la constitucionalidad de naturaleza indirecta.

Recordarán ustedes que el objeto de estudio del derecho constitucional procesal, son

las garantías constitucionales, estos es, los instrumentos predominantemente procesales que están dirigidos a la reintegración del orden constitucional, cuando el mismo ha sido desconocido o violado por los órganos del poder. (Fix Zamudio)

Ahora bien, como se lleva a cabo este control de la constitución?

## • SISTEMAS DE CONTROL DE LA CONSTITUCION.

Tradicionalmente, en la cultura jurídica europea, el juez es identificado como un simple aplicador de la ley, y esta concepción de lo que hace un juez tiene como efecto necesario el desvirtuar a la constitución como norma, es decir, no tiene sentido hablar de una supremacía constitucional en tanto fuente de validez de todo el ordenamiento jurídico de un Estado determinado, así, en esta tradición, la Constitución tiene un valor político y debía ser tutelado por instrumentos y órganos también políticos.

Por otra parte, para la Constitución norteamericana de 1787, el juez tiene la atribución y la obligación de no aplicar cualquier disposición que estime contraria a la Carta Fundamental.

En el sistema Americano, todos los jueces y tribunales pueden decidir sobre la constitucionalidad de los actos de las autoridades y de las leyes. Este sistema ha sido denominado como difuso y es el que hoy por hoy, después de siglos de tener un sistema concentrado, debemos ejercer.

En este contexto, según la propia teoría del derecho procesal constitucional, me parece que entre los medios establecidos para la defensa de la constitución, debemos entender al procedimiento administrativo y el juicio contencioso administrativo como una de las “garantías constitucionales”, esto es, los instrumentos procesales establecidos para restaurar el orden jurídico constitucional que ya fue vulnerado.

Dicho en otras palabras, estos procedimientos

o procesos son un medio de protección indirecto de la constitución, puesto que preservar el debido y legal funcionamiento de la administración pública, que es la función material del Tribunal Fiscal (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), es defender la Constitución y, en esa vía, preservar la convivencia democrática de este país.

Por eso es que pueden sentirse seguros de que este tribunal está haciendo desde hace mucho tiempo control constitucional, y ahora sólo tendrá que hacer un control constitucional y convencional difuso.

IV. Qué hacemos los jueces entonces con este marco teórico y estas fuentes de derecho?

En qué nos cambió la actividad que realizamos todos los días?

1. Creo que podemos afirmar que lo primero que debemos asumir es que no existe más el estricto derecho en aquellas materias en que este principio nos garantizaba si no justicia, certeza jurídica.
2. Tenemos que aprender a identificar los temas de derechos humanos que afectan a nuestra materia, en el caso administrativo fiscal, por ejemplo, parece obvio señalar que la garantía de audiencia (debido proceso), será un tema central.
3. Tenemos que actuar con prudencia, pues ahora más que nunca es necesaria la ponderación entre varias soluciones posible, pensemos en materias en donde están involucradas partes y no sólo el Estado vs. El gobernado.

En estas condiciones, creo que podemos actuar alrededor de los dos principios básicos que están expresamente consignados en el segundo párrafo de artículo primero constitucional, a saber que:

“...las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia FAVORECIENDO EN TODO TIEMPO A

LAS PERSONAS LA PROTECCIÓN MÁS AMPLIA.”

Esta redacción no es sino la conceptualización del principio pro homine y el de que la interpretación de los derechos humanos debe hacerse de la manera más amplia, esto es, dándole el alcance más amplio y menos restrictivo al derecho humano de que se trate.

Se nos establecen, además los principios de interpretación de los tratados, que corresponden a:

- Universalidad
- Interdependencia
- Indivisibilidad
- Progresividad

Y la pregunta subsiste, qué se supone que hacemos los jueces con todo esto. Mi respuesta sería, favorecer la justicia material por encima de la formal.

¿Y cómo lo hacemos?

Mi propuesta es que en lugar de sentirnos agobiados con todos estas nuevas obligaciones y materiales, partamos del caso concreto y encontraremos que preservar los derechos humanos del caso concreto es una labor mucho menos complicada de lo que a primera vista parece.

Qué quiero decir, que el juez, cualquier juez está todos los días ante el caso concreto.

En el caso de los magistrados del tribunal fiscal, todos los días están resolviendo sobre la regularidad de los actos y/o procedimientos que lleva a cabo la administración pública y, en esa medida, como ya dijimos, garantizan la regularidad (legalidad) de la actividad de la autoridad que es una manera de ejercer un control de constitucionalidad y/o convencionalidad difuso y ex officio. (Difuso en tanto no podrán decretar o declarar la inconstitucionalidad de una norma, sino únicamente desaplicarla cfr. Tesis de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 18/2012(10ª)).





Así, si vemos esta coyuntura como oportunidad y no como carga, el panorama cambia.

Por eso es importante ponernos de acuerdo en los términos teóricos y los principios aplicables, sobre todo en la subsidiariedad del control de convencionalidad respecto del control de constitucionalidad.

Esto es, primero confiemos en nuestra propia Constitución, en los criterios que existen sobre el alcance de las garantías que ella contempla y sólo si no son suficientes, entonces tenemos a nuestro alcance todos los tratados internacionales aplicables, así como los criterios interpretativos de las tribunales internacionales. Desde esa perspectiva, el problema de la jerarquía de los tratados, deja de ser relevante, porque en materia de derechos humanos, interpretando el artículo 1ro con el 133, entendemos que están al mismo nivel que la Constitución.

En ese sentido, existen ya ejemplos de control constitucional y convencional difuso, que son útiles porque son modelos que siguen el sistema de control difuso:

PODER JUDICIAL DE NUEVO LEON EN UNA APELACION PENAL, el Magistrado de la sala penal unitaria desaplicó un artículo del código penal del estado, por considerar que era contrario al artículo 14 constitucional al establecer un tipo en blanco.

La TERCERA SALA REGIONAL METROPOLITANA, desaplicó un artículo de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos por la misma razón, esto es, por violar el principio de tipicidad, aplicando en lo conducente los principios del derecho penal al derecho administrativo sancionador.

Lo interesante en estos casos es que uno no será revisado por el Poder Judicial Federal y el otro fue impugnado por la autoridad y un tribunal colegiado se pronunciará sobre la inaplicación efectuada.

Como ven, el camino por recorrer apenas

comienza y será nuestro reto y nuestra labor cotidiana la que nos lleve a buen puerto.

“LA IMPORTANCIA DEL USO DE LOS PRECEDENTES EN MATERIA TRIBUTARIA: LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL Y DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL”

Mario Alva Matteucci<sup>14</sup>

## 1. PRELIMINARES

La jurisprudencia relacionada con el ámbito tributario constituye hoy en día una herramienta de consulta en gran escala, que permite identificar lineamientos y derroteros en determinados temas de aplicación normativa. Es utilizada principalmente por abogados, pero también por profesionales de otras ramas pero que de algún modo laboran dentro del ámbito laboral relacionado con la tributación, nos referimos a los contadores, los notarios, los auditores, los economistas los administradores, entre otros.

En los últimos años existe una tendencia a sistematizar la misma e inclusive a ponerla al alcance de todos a través del uso de la tecnología digital a través de la emisión digital de las resoluciones emitidas tanto por el Tribunal Fiscal como por el Tribunal Constitucional, sobre todo por los criterios que allí se exponen, los precedentes que establecen, al igual que la interpretación que respecto a la Ley realizan los mencionados órganos colegiados.

Es común en estos tiempos que los libros que se publican sobre asuntos tributarios, específicamente los que recogen la legislación tributaria, cuentan con pequeñas sumillas de jurisprudencia, lo cual le otorga un valor añadido, sobre todo por la consulta.

Como se recordará, en años anteriores para 14 Abogado de la Pontificia Universidad Católica del Perú y Maestro en Contabilidad en Política y Administración Tributaria de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

poder efectuar la revisión de jurisprudencia era necesario apersonarse a las propias oficinas del Tribunal Fiscal en horario de oficina, hoy en día esa búsqueda se puede realizar efectuando una visita a la página de la referida institución a cualquier hora y a través de Internet se tiene acceso directo a la jurisprudencia emitida. Ello ha permitido que tanto los contribuyentes como la propia Administración Tributaria puedan conocer como se está pronunciando la instancia máxima en materia tributaria, sobre todo al efectuar una lectura de los llamados “precedentes de observancia obligatoria”.

Este mayor uso de jurisprudencia indudablemente califica como un beneficio, ello porque enriquece el actuar propio de las partes que intervienen en una relación jurídica tributaria.

## **2. ¿EXISTE UN CONCEPTO DEL TÉRMINO “JURISPRUDENCIA”?**

### **2.1 Definición etimológica**

Al remontarnos al sentido etimológico del vocablo “jurisprudencia”, observaremos que está conformada por dos vocablos latinos, el primero es “juris” y el segundo es “prudencia” y la unión de ambos significa pericia en el Derecho, saber o conocer Derecho o contar con sabiduría en Derecho. Desde ya debemos mencionar que si solo nos quedamos con esta definición estaríamos solo en el terreno de la filosofía y lo que procuramos es realmente alcanzar una definición, la cual nos permita poder identificar el contenido y averiguar la funcionalidad del término jurisprudencia. En la actualidad este tipo de definición etimológica ha perdido vigencia.

### **2.2 Definición en la doctrina nacional**

Consideramos prudente efectuar una revisión del término “jurisprudencia” en la doctrina. Así, dentro de la doctrina nacional podemos consultar a LARA MARQUEZ quien manifiesta que el término “jurisprudencia” es “... el criterio vinculante depurado del cúmulo de resoluciones mediante un

proceso de análisis y síntesis, proceso éste que es adicional y distinto a la mera labor resolutoria que permite ordenar, sistematizar y formular los principios jurisprudenciales a que da lugar la referida confluencia de resoluciones”<sup>1</sup>.

Esta definición alude a una especie de identificación de selección de las resoluciones que fueron emitidas bajo criterios semejantes y que permiten uniformar los principios contenidos en ellas y que además sirvan de guía, a través de un complejo proceso de sistematización.

### **2.3 Definición en la doctrina extranjera**

Al revisar el término “jurisprudencia” en la doctrina extranjera podemos encontrar que según REALE dicho término constituye “... la forma de manifestación del Derecho que se realiza a través del ejercicio de la jurisdicción, en virtud de una sucesión armónica de decisiones de los tribunales”<sup>2</sup>. Del texto nos percatamos que se trata de una definición más sencilla en donde para el autor prima una idea de permanencia de aquellas decisiones emitidas por los órganos encargados de impartir justicia.

Al efectuar la consulta a civilista español DIEZ – PICAZO se aprecia que para dicho autor el término “jurisprudencia” constituye “... un complejo de afirmaciones y de decisiones pronunciadas en sus sentencias por los órganos del Estado y contenidas en ellas”<sup>3</sup>. Aquí se aprecia una característica inherente a la jurisprudencia y es que se instituyen decisiones que se encuentran incorporadas en los pronunciamientos de los fueros judiciales o administrativos, con lo cual quedan incluidos tanto el Poder Judicial como la llamada “justicia de los tribunales administrativos”.

Debemos precisar que la elaboración propia de la Jurisprudencia se presenta desde cualquier clase de Tribunal, ya sea de carácter administrativo o de tipo jurisdiccional como lo afirma el autor CASTÁN TOBEÑAS, al precisar que la jurisprudencia es “... la doctrina sentada en sus sentencias,

cualquiera sea su clase y categoría, al decidir las cuestiones sometidas a ellos”.

#### 2.4 Ensayando una definición del término “jurisprudencia”

En función a las ideas expuestas en los párrafos anteriores y ensayando una definición, que podría ser arbitraria, consideramos que el término “**Jurisprudencia**” es *“Aquel conjunto de criterios, axiomas, principios, precedentes, doctrinas o pronunciamientos que se ubican dentro de un grupo seleccionado de resoluciones (pronunciamientos) que son emitidas tanto por los tribunales administrativos como por los órganos administradores de justicia, que sean concordantes y a la vez coincidentes, relacionados con una misma materia, determinando una vinculación entre sí y con la lógica idea de permanencia al establecer un criterio. Si solo se emite un pronunciamiento que no contenga las características antes señaladas no implica la creación de jurisprudencia toda vez que se trataría un pronunciamiento simple”.*

### 3. ¿ES LA JURISPRUDENCIA CONSIDERADA UNA FUENTE DEL DERECHO?

El vocablo “**Fuente del Derecho**” permite apreciar a todas aquellas formas de origen social y político que son aceptadas y respecto de las cuales se produce el nacimiento de la normatividad legal dentro del mundo jurídico.

Dentro del mundo tributario se requiere de una serie de interpretaciones para poder descubrir el verdadero sentido de una norma. Tengamos presente que la legislación tributaria no es sencilla de entender en la mayor cantidad de casos y esa aparente dificultad puede originar algunos problemas, ya sea a nivel de la interpretación de las normas, como también en el caso de la aplicación de la mencionada normatividad, siendo necesario por ello que se aplique la jurisprudencia.

De este modo la jurisprudencia adquiere

la importancia debida no solo en el ámbito tributario sino en cualquier rama del Derecho, toda vez que a través de ella se logra una mejor aplicación del Derecho a las situaciones concretas que se presenten.

Sin embargo es en materia fiscal donde la jurisprudencia cobra una especial importancia, tal como lo puntualiza **CALVO ORTEGA** cuando precisa que la *“...fiscalidad y específicamente la tributación necesita (como cualquier otro grupo normativo) de la jurisprudencia, pero probablemente de una manera especial. De una parte, la extensión y la importancia cuantitativa y en términos de responsabilidad del tributo como obligación legal. De otro lado, la extensión de sus normas, su frecuente mutación y readaptación a situaciones económicas y jurídicas diversas y la existencia de varios poderes tributarios con facultades normativas hacen muy necesaria una doctrina jurisprudencial; no ya en su vertiente de decisión de pretensiones (siempre imprescindible), sino en el plano científico de la interpretación, integración y sistematización.”*<sup>5</sup>

El profesor **RUBIO CORREA** señala que **“La jurisprudencia tiene importancia porque es una Fuente del Derecho que crea contenidos jurídicos para casos futuros análogos. Bien se sabe que no hay dos casos exactamente iguales, aunque sí pueden tener un parecido sustancial. Cuando esto ocurre estamos ante la analogía y es cuando la jurisprudencia dictada a casos similares anteriores, adquiere una gran importancia para resolver el nuevo caso, debido a que será razonable que los jueces resuelvan ahora como resolvieron antes si lo sustancial es similar. A esto se llama equidad y la administración de justicia debe ser equitativa.”**<sup>6</sup>

Cabe precisar que la utilización de la jurisprudencia resulta fundamental para que el Estado de Derecho puede existir y se mantenga, ello porque se otorga un contenido al sistema jurídico de un determinado país. Del mismo modo, se crea un clima de seguridad jurídica, necesario en todo sentido,

al existir ciertos mecanismos que hacen predecible el parecer de la Administración de Justicia, precisamente por la figura del precedente.

En otro comentario **RUBIO CORREA** detalla que “... *la jurisprudencia puede tener un rol normativo adicional en el Derecho que es el de precedente vinculatorio Para casos futuros en el sentido de que, cuando estamos ante circunstancias similares a las anteriores ya resueltas, la resolución posterior debe ajustarse a los términos de lo resuelto anteriormente para dicho caso*”<sup>7</sup>.

Cuando se hace referencia que la jurisprudencia es una Fuente del Derecho, en realidad se estaría determinando que los jueces o los pares de estos en la justicia administrativa<sup>8</sup> efectúen una interpretación de la legislación vigente y esta sirva de sustento para futuro casos en los cuales se deba aplicar criterios relacionados.

Otro representante de la doctrina nacional que se pronuncia a favor que la Jurisprudencia es fuente de Derecho es **HUAMANÍ CUEVA** cuando precisa que “**Es indiscutible que la jurisprudencia es fuente de Derecho y, como precisa el Tribunal Constitucional, que tiene también un fundamento constitucional a través de los órganos jurisdiccionales que la producen. Asimismo, que la labor interpretativa que realizan todos los jueces, inherente a tal función, es la razón de ser de la actividad jurisdiccional, en sede constitucional u ordinaria, y que tiene su fundamento en el principio de independencia consagrado por la Constitución en sus artículos 139°, inciso 2 (Poder Judicial) y 201° (Tribunal Constitucional), sin la interpretación la actividad de los jueces estaría condenada al fracaso, pues la Constitución y la Ley no pueden prever todos los casos posibles que presenta la realidad según cada época**”<sup>9</sup>.

En este orden de ideas podemos afirmar que la jurisprudencia puede tener hasta dos variantes:

**a) JURISPRUDENCIA “UNIFORME”**

será aquella en la cual las decisiones se pronuncian en un mismo sentido y de manera reiterada.

Este tipo de pronunciamientos al ser reiterativos induce al operador del Derecho a poder apreciar la tendencia del pronunciamiento, otorgándole una especie de “conocimiento” para identificar las posibles líneas de pensamiento de los jueces o sus similares en el ámbito administrativo.

“Uno de los principales temas en el estudio de la administración de justicia es hacerla predecible, es decir, poder decidir con antelación cómo es previsible que los que los tribunales resuelvan un problema determinado. En esos casos, las resoluciones previas, si están debidamente fundamentadas, pueden ayudar grandemente a la predictibilidad y eso da seguridad al que tendría la razón y, porqué no decirlo, puede desalentar procesos que quisieran jugar a la aventura de ganar pues se sabrá cuál es el sentido de la jurisprudencia sobre la materia”<sup>10</sup>.

**b) JURISPRUDENCIA “CONTRADICTORIA”**<sup>11</sup>, es aquella emitida por los tribunales, sean administrativos o jurisdiccionales, pero con una diferencia, que las resoluciones o sentencias son dictadas en distintos tiempos pero de una manera diferente que las anteriores emitidas.

Siendo entonces la Jurisprudencia una Fuente del Derecho, **PRADO SALDARRIAGA** confirma que con ella “... **es posible superar o limitar los vacíos, ambigüedades o despropósitos que surgen desde la ley, y que no demandan o son inmunes a procesos de modificación o complementación de la legislación vigente.**”<sup>12</sup>

Sobre el valor de la jurisprudencia consideramos válida y aceptamos la opinión de **RUBIO CORREA** cuando menciona que “El uso de la jurisprudencia como precedente obligatorio es importante porque el juez hace una labor creativa al aplicar el enunciado general de una norma al caso concreto.

Es un proceso en el cual se determina lo indeterminado, creando una solución donde antes no la había, en ejercicio de una de las tres grandes potestades reconocidas en el Estado moderno”<sup>13</sup>.

Respondiendo a la pregunta que se formuló en el presente numeral mencionamos que la Jurisprudencia si es una fuente del Derecho pero no porque la normatividad legal lo señale sino por la propia esencia de la jurisprudencia, ya que esta no “... es ajena a nuestro sistema, porque el mismo derecho romano es obra de pretores antes que de legisladores y además porque la jurisprudencia no requiere del mandato de la Ley para adquirir el calor de fuente de derecho, toda vez que aunque la ley no lo diga la jurisprudencia será fuente de derecho, si en el ejercicio regular de la función de resolución de controversias sea a nivel administrativo o judicial, se subsanan lagunas, se formulan interpretaciones novedosas, se configuran principios jurisprudenciales, que luego son aplicados uniforme y reiteradamente. Por lo demás, la jurisprudencia adquiere el carácter de fuente de derecho por la fuerza de su razonamiento, por su constancia y por su capacidad de generar adhesiones y no por el mando de ninguna norma externa”<sup>15</sup>.

Recordemos que la Jurisprudencia permite la formación de los denominados “precedentes”, los cuales constituyen los “... criterios interpretativos que han sido usados por otros órganos judiciales en la resolución de casos iguales al que se enfrenta el órgano de la referencia. Por tanto, no todo lo que aparece en la fundamentación de una decisión puede constituir un precedente. Lo es la ratio decidendi, pero no los simples obiter dicta”<sup>16</sup>.

#### 4. LAS FAMILIAS JURÍDICAS:

Dentro del mundo jurídico en la actualidad existen diversos sistemas que se encuentran repartidos geográficamente de acuerdo a la familia jurídica de donde provengan, los más

representativos son:

**a) Sistema Romano Germánico o llamado también “Derecho Continental”.**

**b) Sistema Anglosajón o llamado también “Common Law”.**

#### 4.1 SISTEMA ROMANO - GERMÁNICO O “DERECHO CONTINENTAL”

Los países que tienen una tradición latina dentro de lo que se conoce como “**Europa Continental**”, son Italia, Francia, Alemania y España (por decir los países más representativos) además de Latinoamérica (que heredó la tradición latina en el Derecho por parte de España).

El nombre de “**derecho continental**” proviene de precisamente de la separación de las islas británicas que es donde proviene el derecho anglo sajón y el resto del continente europeo (central y occidental).

Este sistema busca estructurar el Derecho tomando como referencia a las normas jurídicas emitida con carácter general, las cuales son aprobadas a través de la fuente formal denominada “**legislación**”, cumpliendo con los parámetros constitucionales. La casi totalidad de normas están contenidas en cuerpos legales unitarios, ordenados y sistematizados denominados códigos, siendo una tradición que viene desde la época romana<sup>17</sup>.

Sobre el tema RUBIO CORREA precisa que “**Por diversas razones de tipo histórico, nuestro sistema jurídico actual pertenece a esta familia y de allí que conceptuemos vulgarmente nuestro Derecho como basado en las leyes**”<sup>18</sup>.

DAVID y JAUFFRET-SPINOSI hacen una referencia a la manera como se ha expandido el Derecho Continental hacia el mundo, ello lo expresan de este modo “*Los derechos de la familia romano-germánica son los seguidores del derecho romano, y han perfeccionado su evolución, no son para nada una copia de ese derecho, ya que además, muchos de sus elementos provienen*

*de fuentes distintas de las fuentes romanas.*

*La familia de derecho romano-germánica, al día de hoy se ha extendido por todo el mundo. Ha rebasado, con mucho, las fronteras del antiguo Imperio Romano, ha conquistado en particular a toda América Latina, gran parte del África, los países del Cercano Oriente, el Japón e Indonesia. Esta expansión se debe, en parte a la colonización, y en parte a la facilidad que la técnica jurídica de la codificación, prestó a su recepción.”<sup>19</sup>*

Un cuadro nos permitirá comprender de una mejor manera las características del sistema de Derecho Romano Germánico.

#### **NÚMERO CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE DERECHO ROMANO GERMÁNICO**

**1** La fuente formal más importante del Derecho en esta familia es la Ley, ya que se le otorga un lugar de prevalencia en comparación con otras fuentes del Derecho.

**2** Las otras Fuentes del Derecho se encuentran subordinadas a la Ley, quedando en un segundo plano la utilización de la jurisprudencia.

**3** Al constituir la Ley un sistema complejo de normas generales y abstractas, resulta necesario el soporte de la doctrina, ya sea nacional o de manera supletoria la extranjera.

Hasta donde se puede apreciar en el Derecho Romano - Germánico la jurisprudencia es apreciada como una Fuente del Derecho, sin embargo no recibe la importancia debida como es el caso del Derecho Anglosajón.

#### **4.2 EL DERECHO ANGLOSAJÓN O “COMMON LAW”**

Bajo este Sistema jurídico se ubican las naciones que de algún modo han pertenecido a la llamada “**Comunidad Británica**” (en idioma inglés se le conoce como “**Commonwealth**”<sup>20</sup>), entre los que destacan Inglaterra, Estados Unidos, Australia, Canadá, Nueva Zelanda, India, Pakistán, entre otros, que aplican como base de su sistema jurídico el uso de la

jurisprudencia.

Es un sistema que estructura el Derecho en base a la Jurisprudencia, a la cual le asigna una importancia suprema ya que la mayor parte de elementos de la vida social se resuelven justamente aplicando la jurisprudencia, la cual engloba una serie de “precedentes”.

Aquí la labor del juez es primordial toda vez que dentro de sus labores está el dictar la jurisprudencia, de allí que coincidimos con **VAN CAENEGEM** cuando precisa que “*Es muy sabido que el common law inglés es una creación de los jueces y que el rol de los profesores de Derecho y de los estudiosos teóricos – la ciencia jurídica- ha sido siempre marginal en el curso de los siglos.*”<sup>21</sup>

Por ello, a diferencia del Sistema Romano Germánico o llamado también “**Derecho Continental**” la utilización de la jurisprudencia en el Sistema del Common Law es esencial y constituye una especie de eje central en la aplicación de las decisiones de los tribunales tanto jurisdiccionales como administrativos, lo cual permite de algún modo anticipar el resultado final a las partes siempre que éstas conozcan de antemano como se han ido resolviendo casos similares. Ello otorga una suerte de predictibilidad que empieza a apreciarse en nuestra realidad.

Dentro del desarrollo del precedente en el sistema anglosajón se pueden reconocer dos elementos propios, **por un lado** tenemos al pronunciamiento de los jueces a través de la emisión de la sentencia, identificando propiamente algún párrafo o parte de la misma que sea capaz de obligar. **Por otro lado**, está la jerarquía judicial, por la cual los tribunales de inferior jerarquía deben cumplir lo resuelto por otros de jerarquía mayor.

Las características del sistema de Derecho Anglosajón se pueden apreciar a continuación:

#### **CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE DERECHO ANGLOSAJÓN**

1 La Sentencia emitida por los jueces y que contiene un mandato capaz de obligar Ratio Decidendi: Se tiene la aptitud de vincular el proceso de decisión de un tribunal posterior (ello depende de las distintas posiciones relativas de los tribunales en la jerarquía). Obiter dicta: no obliga aunque tiene cierta “**autoridad persuasiva**”.

## **2 El rol de la jerarquía judicial.**

Un tribunal está obligado a seguir todo caso resuelto por un tribunal anterior de superior jerarquía.

A título personal, puede mencionar que tuve contacto con el sistema anglosajón a través de la televisión, (los amigos que se encuentran en la base cuatro me podrán entender mejor). Me refiero a la emisión de la serie “**The Paper Chase**” nombrada al español como “**Alma Mater**”<sup>22</sup>, en donde se presentaba a un grupo de estudiantes de leyes de la Universidad de Harvard, los cuales tenían que leer previamente una gran cantidad de volúmenes de jurisprudencia antes de cada clase con el profesor Kingsfield, quien a través de la utilización del método socrático identificaba ideas, evaluaba problemas, proponía soluciones, ponía en aprietos a los alumnos con sus “*odiosas preguntas*” pero finalmente buscaba transmitirles el conocimiento y sabiduría que ellos esperaban. En esa época ni pensaba estudiar la carrera de Derecho (toda vez que mi meta era ser arqueólogo), ni tampoco que cuatro décadas después escribiría un artículo sobre los precedentes y la jurisprudencia rememorando aquellas imágenes.

## **5 ¿NUESTRO SISTEMA CONSIDERA LA FIGURA DEL PRECEDENTE DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA?**

Dentro de nuestra tradición y cultura jurídica ligada además al desarrollo del Derecho en nuestro país, existe una mención mínima respecto al tema de la utilización del precedente de observancia obligatoria, toda vez que este último es utilizado a exclusividad dentro del Common Law.

Aunque podemos afirmar que en los últimos

diez años es posible ubicar la utilización del precedente en materia de jurisprudencia emitida tanto por el Tribunal Fiscal como por el Tribunal Constitucional.

Pese a lo manifestado anteriormente, es posible encontrar en la legislación positiva una mención a la utilización del precedente al momento de resolver determinados casos, nos estamos refiriendo a las siguientes normas:

### **5.1 EL CÓDIGO PROCESAL CIVIL: LA DOCTRINA JURISPRUDENCIAL INMERSA EN LOS PLENOS CASATORIOS**

Al revisar el texto del Código Procesal Civil, observamos que en el artículo 400° se recoge la figura jurídica de los precedentes de observancia obligatoria.

El texto de dicho artículo es el siguiente:

*Artículo 400 del CPC.-*

*“Cuando una de las Salas lo solicite, en atención a la naturaleza de la decisión a tomar en un caso concreto, se reunirán los vocales en Sala Plena para discutirlo y resolverlo.*

*La decisión que se tome en mayoría absoluta de los asistentes al Pleno constituye doctrina jurisprudencial y vincula a los órganos jurisdiccionales del Estado, hasta que sea modificada por otro pleno casatorio.*

*Si los Abogados hubieran informado oralmente a la vista de la causa, serán citados para el pleno casatorio.*

*El pleno casatorio será obligatorio cuando se conozca que otra Sala está interpretando o aplicando una norma en un sentido determinado.*

*El texto íntegro de todas las sentencias casatorias y las resoluciones que declaran improcedente el recurso, se publican obligatoriamente en el diario oficial, aunque*

*no establezcan doctrina jurisprudencial. La publicación se hace dentro de los sesenta días de expedidas, bajo responsabilidad.”*

A manera de información precisamos que el primer pleno casatorio en el Perú se llevó a cabo en el año 2007.

## **5.2 LA LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL – LEY N° 27444: EL PRINCIPIO DE PREDICTIBILIDAD**

La Ley N° 27444 aprobó en el año 2001 La Ley del Procedimiento Administrativo General y recoge en la Norma IV de su Título Preliminar a los Principios que se aplican al Procedimiento Administrativo, dentro de los cuales ubicamos al **Principio de Predictibilidad**.

Según este Principio, la Administración debe brindar a los administrados o a sus representantes una información que tenga las características de ser veraz, completa y confiable respecto de cada trámite, de tal manera que el administrado pueda tener conocimiento con cierta anticipación acerca de la certeza sobre cual será el resultado final que se obtendrá. *Dicho de otro modo, que el administrado tenga la capacidad de poder predecir o de conocer acerca de la posible solución o resultado final que le ofrezca la Administración frente a un planteamiento que él efectuó.*

Si el administrado tiene ciertos indicios y certeza de cómo se pronunciará la Administración Pública con anticipación frente a determinados casos o procedimientos, esta información servirá para poder tomar la decisión de ejercer la opción para iniciar o no un determinado procedimiento. Esta capacidad de predicción se puede dar al revisar los pronunciamientos de la Administración frente a casos similares, lo que en buena parte significa que se crea una especie de uso de precedentes al igual que el sistema del “Common Law” anteriormente desarrollado.

En ese mismo sentido, es la propia Ley

del Procedimiento Administrativo General que en el artículo VI del Título Preliminar ha recogido la institución del Precedente Administrativo.

Las reglas de aplicación del precedente administrativo se pueden apreciar a continuación:

### **REGLAS DE APLICACIÓN DEL PRECEDENTE ADMINISTRATIVO**

**1** Los actos administrativos que al resolver casos particulares interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de la legislación, constituirán precedentes administrativos de observancia obligatoria por la entidad, mientras dicha interpretación no sea modificada. Dichos actos serán publicados conforme a las reglas establecidas en la Ley N° 27444.

**2** Los criterios interpretativos establecidos por las entidades, podrán ser modificados si se considera que no es correcta la interpretación anterior o es contraria al interés general. La nueva interpretación no podrá aplicarse a situaciones anteriores, salvo que fuere más favorable a los administrados.

**3** En todo caso, la sola modificación de los criterios no faculta a la revisión de oficio en sede administrativa de los actos firmes.

Al Principio de Predictibilidad se le conoce dentro de la doctrina del Derecho Administrativo Continental como el Principio de Seguridad Jurídica, también se le conoce como el Principio de Certeza, estas coincidencias también saltan a la vista por la simple comparación de las equivalencias idiomáticas de las palabras “certeza” y “seguridad jurídica”.

Veamos las equivalencias señaladas en algunos idiomas:

<b>IDIOMA</b>	<b>EQUIVALENCIA</b>
---------------	---------------------

<b>Alemán</b>	Grundsatz der Rechtssicherheit
<b>Inglés</b>	Principle of Legal Certainty
<b>Español</b>	Principio de Seguridad Jurídica



**Francés** Principe de la Sécurité Juridique  
**Italiano** Principio della Certezza del Diritto  
**Portugués** Princípio da Segurança Jurídica

La certeza o la seguridad jurídica, como términos que se asocian al principio de Predictibilidad, buscan establecer dos situaciones claramente delimitadas:

- Crear las bases para generar confianza en los administrados frente a las actuaciones de la Administración Pública.
- Reducir los niveles de corrupción, toda vez que al publicarse los lineamientos, la discrecionalidad se reduce, ya que los administrados conocen de antemano la posible respuesta por parte de la Administración Pública.

Es justamente que la aplicación del Principio de Predictibilidad permite que la discrecionalidad de la Administración Pública, al resolver determinados asuntos, no se convierta en arbitrariedad.

### **5.3 EL CÓDIGO TRIBUTARIO: LA JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA**

Tal como lo señala el artículo 154° del Código Tributario, el Tribunal Fiscal (máxima instancia administrativa en materia Tributaria) puede emitir Resoluciones que tengan efecto vinculante. Estas resoluciones deben reunir necesariamente dos requisitos:

Los requisitos para considerar que una Resolución del Tribunal Fiscal tenga el carácter de vinculante se aprecian a continuación:

#### **REGLAS DE APLICACIÓN DEL PRECEDENTE TRIBUTARIO**

**1** Deben interpretar de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias.

**2** Deben aplicar las normas de mayor jerarquía, en cumplimiento de lo establecido en el artículo 102° del Código Tributario

En caso se cumplan los requisitos antes

señalados, las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal podrán ser consideradas como Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley.

El propio Tribunal Fiscal es quien establece los criterios sobre los cuales un pronunciamiento adquiere la calidad de Observancia Obligatoria. Para ello es necesario que exista un Acuerdo de Sala Plena, el cual busca uniformizar la jurisprudencia en las materias de su competencia, en estricto cumplimiento de lo dispuesto por el numeral 6) del artículo 101° del Código Tributario. El precedente aprobado debe publicarse en el Diario Oficial “El Peruano” y señalar de manera expresa que se trata de un precedente de observancia obligatoria de acuerdo a lo prescrito en el artículo 154° del Código Tributario.

Dentro de este contexto de ideas resulta acertada la opinión de **CALLER FERREYROS** cuando precisa el rol que desempeña el Tribunal Fiscal en el Perú. Allí menciona que “En nuestro país, el TF constituye un mecanismo de control interno de la Administración Pública con relación a la actuación de los órganos administradores de tributos. Por su especialidad, el TF garantiza la existencia de decisiones técnicas en materias tan complejas como las tributarias, uniformiza la interpretación de las normas tributarias y desalienta la litigiosidad ante el Poder Judicial.”<sup>23</sup>

### **5.4 EL CÓDIGO PROCESAL CONSTITUCIONAL: LA FIGURA DEL PRECEDENTE**

De conformidad con lo dispuesto en el Artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley N° 28237 del 31.05.2004 se determina que:

*“Las Sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo. Cuando el*

*TC resuelva apartándose del precedente, debe expresar los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la sentencia y las razones por las cuales se aparta del precedente”.*

Coincidimos con VARGAS RUIZ cuando hace expresa mención acerca del contenido de esta disposición al señalar lo siguiente: *“Advertimos, pues, la concurrencia de dos exigencias legales para la fijación del precedente vinculante, a saber: (a) que la sentencia del tribunal tenga la calidad de cosa juzgada y (b) que el colegiado fije cuál de los fundamentos, principios o criterios de su sentencia son obligatorios”*<sup>24</sup>.

Sobre la aplicación de este tipo de **“precedente vinculante”**, que es de obligatorio cumplimiento, se discute mucho en la doctrina nacional si el Tribunal Constitucional ha ingresado al terreno de asumir un rol de legislador positivo, ya que al efectuar una interpretación (recordemos que asume el rol de supremo intérprete de la Constitución) estaría creando nuevo supuestos normativos. Por ello, parte de un sector que está en contra de su actuación le exige que solo asuma un rol de legislador negativo, manifestándose solamente en el caso de la inaplicación de las normas de rango legal que vulneren o estén en contra de lo señalado por la Constitución .

El sector que admite la posibilidad de permitir una labor positiva del Tribunal Constitucional contradice los argumentos de la parte contraria de la siguiente manera: **“Consideramos que la posición planteada desconoce que en las últimas décadas, los Tribunales Constitucionales vienen adoptando un tipo de sentencias, conocidas con diferentes denominaciones según los países (interpretativas, aditivas, manipulativas, sustitutivas, constructivas, apelativas, etc.) que los configuran como legislador positivo, porque la sentencia constitucional no se limita a suprimir el precepto legal contrario a la Constitución, sino que incorpora una norma nueva al ordenamiento. Asimismo, la doctrina ha reconocido hace ya bastante tiempo**

**que la jurisdicción constitucional ha alterado el concepto tradicional de fuentes de derecho. La introducción de una jurisdicción constitucional en sistemas como los nuestros, ha puesto en cuestión el sistema de fuentes del derecho, valorando a la jurisprudencia como creadora del derecho”**<sup>26</sup>.

## **6 ¿ES POSIBLE APLICAR EL PRINCIPIO DE “STARE DECISIS” EN LA CONFORMACIÓN DEL PRECEDENTE?**

Dentro de la doctrina constitucional se señala que el Principio del **“Stare decisis”** tiene su origen en una locución latina muy antigua cuya traducción sería más o menos lo siguiente: **“mantenerse con las cosas que ya fueron decididas”**. Esta figura jurídica es utilizada de manera frecuente en materia jurídica para efectos de referirse a la doctrina, según la cual las sentencias o pronunciamientos dictados por un Tribunal determinan la creación de un precedente, el cual califica como jurisprudencia de observancia en el futuro frente a casos similares, por lo que se determina que el criterio señalado en el pronunciamiento se aplique posteriormente a éstos.

El término **“stare decisis”** proviene de una locución que fue recortada y es más extensa cuyo valor total es: **“stare decisis et non quieta movere”**<sup>27</sup>, la cual quedó en las dos primeras palabras. La aplicación de este criterio es la base del sistema jurídico denominado common law o derecho anglosajón.

Se puede mencionar que el uso de los precedentes en el sistema anglosajón no tiene una fecha tope ni límites, mientras que exista el mismo supuesto aplicable el juez deberá adaptar una solución tomando como referencia precedentes que hayan regulado el mismo problema o caso. Así, a manera de ejemplo podemos precisar que si en 1830 dos calesas lujosas para la época chocan y se producen daños en las estructuras, el precedente que sirvió para resolver dicha situación puede ser perfectamente aplicable

con algunos matices a una situación de choque de dos autos lujosos hoy en día, pudiendo ser entre un Maserati y un Alfa Romeo.

Indicamos que la aplicación de este principio, propio del sistema anglosajón, no tiene la fuerza suficiente en los países en donde impera el sistema de Derecho Romano Germánico o Derecho Continental como nosotros, en donde la jurisprudencia tiene la característica de obligatoriedad pero reducida debido a que el juez tiene una capacidad de interpretar la Ley según su propio criterio de manera más amplia.

Pese a lo señalado y aunque resulte contradictorio, en nuestro país dicho principio se encuentra recogido en el texto del artículo 400° del Código Procesal Civil, aún cuando nuestra tradición jurídica no es el “Common Law”. En parte también se encuentra recogido en el artículo 154° del Código Tributario, en la Norma VI del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobada mediante Ley N° 27444, además de lo dispuesto en el Artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, aprobado por la Ley N° 28237. Lo cual demuestra que en la legislación peruana se han incorporado y/o adoptado figuras jurídicas pertenecientes a otros sistemas jurídicos.

## **7 ¿CÓMO SE MANIFIESTA EL PRECEDENTE DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA EN MATERIA TRIBUTARIA?**

Se presentan dos posibilidades, por un lado tenemos las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal y las Sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional, conforme se precia a continuación:

### **7.1 LA PARTICIPACIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL**

#### **7.1.1 LA EMISIÓN DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL EN CUMPLIMIENTO DEL ARTÍCULO 154° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO**

El Tribunal Fiscal al aprobar resoluciones que tengan efecto vinculante, debe cumplir con publicarlas en el Diario Oficial “**El Peruano**”, con la mención que se trata de una Jurisprudencia de Observancia Obligatoria de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 154° del Código Tributario. Esta característica le otorgará una idea de permanencia y de cumplimiento en el tiempo tanto para los contribuyentes, administrados y la propia Administración Tributaria, la cual deberá respetar el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal aún cuando este le sea adverso.

En función a las explicaciones arriba vertidas observamos que en materia tributaria existirá la aplicación de la figura del precedente y en algún modo el cumplimiento tanto del principio de “stare decisis” como el de “**predictibilidad**”, pese a que como señalamos nuestra familia jurídica no es la del Derecho anglosajón.

En el año 2001 manifestamos en un trabajo relacionado con la aplicación del Principio de Predictibilidad que “... *bajo los alcances de la Jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, el administrado tendrá posibilidad de intuir cual será el pronunciamiento de la Administración Tributaria frente a determinados casos o procedimientos, lo cual le permite al Administrado tener cierta certeza y le permite optar por iniciar o no un determinado procedimiento.*” 28

#### **7.1.2 LOS ACUERDOS DE SALA PLENA**

Según lo dispone el numeral 2 del artículo 98° del Código Tributario, la Sala Plena del Tribunal Fiscal, se encuentra compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal. Dicho órgano está encargado de establecer, mediante acuerdos de Sala Plena, aquellos procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal al igual que la unificación de los criterios de sus Salas.

De este modo, la Sala Plena es la reunión periódica que se realiza entre todos los miembros de las salas del Tribunal Fiscal,

es decir, todos los vocales que las integran cuando se deba discutir un tema de relevancia e instaurar un criterio. Allí se busca uniformizar y unificar los criterios de sus salas, evitando la emisión de resoluciones contradictorias.

Cuando la Sala Plena llega a establecer un criterio que considera fundamental para su aplicación en un caso concreto y que sirva de ligazón o criterio rector a futuros casos, aprueba el denominado “**Acuerdo de Sala Plena**”, el cual constituye un instrumento legal que procura tanto uniformizar como unificar los criterios de sus salas. Establece los criterios que constituyen Jurisprudencia de Observancia Obligatoria disponiendo para ello la publicación en el Diario Oficial “El Peruano” de la resolución que recoja su texto.

### 7.1.3 LA VIGENCIA Y EFECTOS DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS POR EL TRIBUNAL FISCAL

Aquí pueden presentarse claramente dos supuestos que serán analizados a continuación:

#### PRIMER SUPUESTO: EN EL CASO DE LA INTERPRETACIÓN DE NORMAS

La Resolución del Tribunal Fiscal que interpreta de modo expreso y con carácter general un dispositivo, rige desde la vigencia de la norma interpretada, toda vez que dicho criterio es de aplicación para todas las actuaciones de la Administración Tributaria producidas desde la vigencia de la referida Ley.

#### SEGUNDO SUPUESTO: EN EL CASO DE LA JERARQUÍA DE NORMAS

La Resolución del Tribunal Fiscal que resuelve una controversia por jerarquía de normas se considera aplicable a partir del día siguiente de la publicación de la RTF en el diario oficial “El Peruano”.

Aquí se debe dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 102 del Código Tributario,

cuando señala que “Al resolver el Tribunal Fiscal deberá aplicar la norma de mayor jerarquía. En dicho caso, la resolución deberá ser emitida con carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 154<sup>o</sup>”. Esto implica una especie de control difuso<sup>29</sup>.

## 7.2 LA PARTICIPACIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

### 7.2.1 LA EMISIÓN DE RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

Tengamos presente lo expresado por **GARCIA TOMA** cuando precisa que el “... *precedente constitucional vinculante es aquella regla jurídica expuesta en un caso particular y concreto que el Tribunal Constitucional decide establece como regla general; y, que, por ende, deviene en parámetro normativo para la resolución de futuros procesos de naturaleza homóloga*”<sup>30</sup>.

El Tribunal Constitucional al momento de determinar el Precedente Constitucional Vinculante no hace más que determinar aquella regla jurídica que fuera expuesta en líneas anteriores y que procura a raíz de la resolución de un caso concreto convertir una solución individual a establecer una especie de pauta con carácter general y que busque ser externalizada (también denominada “**regla preceptiva común**”) como la figura de un precedente de observancia para todos los tribunales.

Coincidimos al señalar que “*La interpretación que hace el Tribunal Constitucional de la Constitución, como se ha manifestado, no es la única, pero sí resulta ser la definitiva. Cuando dicha interpretación se consolida en el tiempo a través de una línea jurisprudencial permanente se presenta lo que se conoce como “doctrina jurisprudencial” y que el legislador ha delineado en el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, a cuyos términos debe contraerse la judicatura ordinaria en sus decisiones. Si dicha línea jurisprudencial es necesaria de una mayor definición y de una regla especial necesaria para*

*crear seguridad jurídica y certeza en los operadores del Derecho, se presenta lo que se conoce como “precedente constitucional vinculante” y que se encuentra regulado en el artículo VII del Código.”<sup>31</sup>*

### **7.2.2 ¿CUÁLES SON LAS CONDICIONES PARA QUE SE ESTABLEZCA UN PRECEDENTE CONSTITUCIONAL VINCULANTE?**

Cuando nos referimos al uso del precedente constitucional vinculante, debemos imaginar una especie de relación dual, sobre la cual observamos por una parte que aparece como una técnica dedicada a establecer un orden y permitir una cierta coherencia al momento de emitir jurisprudencia; y por la otra parte, mostrar la facultad normativa que le permite al Tribunal Constitucional la Constitución Política, el Código Procesal Constitucional y la propia Ley Orgánica del Tribunal Constitucional.

Dentro de este bloque normativo, para que se presente la figura del precedente debe existir la confluencia de dos condiciones:

#### **a) Una relación entre el caso que es materia de análisis y el precedente vinculante**

Para que esto ocurra el Tribunal Constitucional debe elegir un criterio que sea útil para la resolución del caso planteado y que posteriormente lo pueda externalizar como vinculante.

#### **b) Tiene que existir una decisión que califique como cosa juzgada**

Ello significa que si se desea convertir un criterio en permanente el expediente que dio origen al mismo debe estar concluido, respecto del cual exista una decisión final que tenga autoridad de cosa juzgada.

### **7.2.3 ¿CUÁL ES LA ESTRUCTURA INTERNA DE UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL?**

Consideramos pertinente citar parte<sup>32</sup> del pronunciamiento del propio Tribunal

Constitucional en la Sentencia N° 0024-2003-AI/TC de fecha 10.10.2005, toda vez que allí se hace referencia a la estructura interna de una sentencia que emite dicho ente. Allí se menciona lo siguiente:

*“Para el cumplimiento de dicho cometido, el Tribunal Constitucional considera necesario estipular que la estructura interna de sus decisiones se compone de los siguientes elementos: la razón declarativa-teológica, la razón suficiente (ratio decidendi) la razón subsidiaria o accidental (obiter dicta), la invocación preceptiva y la decisión o fallo constitucional (decisum).*

*Al respecto, veamos lo siguiente:*

*La razón declarativa-axiológica es aquella parte de la sentencia constitucional que ofrece reflexiones referidas a los valores y principios políticos contenidos en las normas declarativas y teleológicas insertas en la Constitución.*

*En ese sentido, implica el conjunto de juicios de valor concomitantes a la interpretación y aplicación de las normas técnicas y prescriptivas de la Constitución, que permiten justificar una determinada opción escogitada por el Colegiado. Ello a efectos de consolidar la ideología, la doctrina y hasta el programa político establecido en el texto supra.*

*La razón suficiente expone una formulación general del principio o regla jurídica que se constituye en la base de la decisión específica, precisa o precisable, que adopta el Tribunal Constitucional.*

*En efecto, esta se constituye en aquella consideración determinante que el Tribunal Constitucional ofrece para decidir estimativa o desestimativamente una causa de naturaleza constitucional; vale decir, es la regla o principio que el Colegiado establece y precisa como indispensable y, por ende, como justificante para resolver la litis.*

*Se trata, en consecuencia, del fundamento directo de la decisión; que, por tal,*

*eventualmente puede manifestar la base, base o puntal de un precedente vinculante.*

*La razón suficiente (la regla o principio recogida como fundamento) puede encontrarse expresamente formulada en la sentencia o puede ser inferida por la vía del análisis de la decisión adoptada, las situaciones fácticas y el contenido de las consideraciones argumentativas.*

*La razón subsidiaria o accidental es aquella parte de la sentencia que ofrece reflexiones, acotaciones o apostillas jurídicas marginales o aleatorias que, no siendo imprescindibles para fundamentar la decisión adoptada por el Tribunal Constitucional, se justifican por razones pedagógicas u orientativas, según sea el caso en donde se formulan.*

*Dicha razón coadyuva in genere para proponer respuestas a los distintos aspectos problemáticos que comprende la materia jurídica objeto de examen. Ergo expone una visión más allá del caso específico; por ende, una óptica global acerca de las aristas de dicha materia.*

*En efecto, en algunas circunstancias la razón subsidiaria o accidental aparece en las denominadas sentencias instructivas, las cuales se caracterizan por realizar, a partir del caso concreto, un amplio desarrollo doctrinario de la figura o institución jurídica que cobija el caso objeto de examen de constitucionalidad. La finalidad de estas sentencias es orientar la labor de los operadores del derecho mediante la manifestación de criterios que pueden ser utilizados en la interpretación jurisdiccional que estos realicen en los procesos a su cargo; amén de contribuir a que los ciudadanos puedan conocer y ejercitar de la manera más óptima sus derechos.*

*Al respecto, son ilustrativas las sentencias de los casos Eleobina Aponte Chuquiwanca [Expediente N.º 2663-2003-HC/TC] y Taj Mahal Discoteque [Expediente N.º 3283-2003-AA/TC].*

*En la primera de las citadas, de manera*

*pedagógica se precisaron los alcances de los diferentes tipos de hábeas corpus; en tanto que en la segunda se determinó académicamente la procedencia o improcedencia de una acción de garantía con sujeción al tiempo de realización de los actos que requieren tutela constitucional.*

*Asimismo, el Tribunal Constitucional emplea la razón subsidiaria o accidental en aquellas circunstancias en donde, a través del proceso de conocimiento de una determinada materia constitucional, establece un criterio pro persuasivo o admonitorio sobre posibles determinaciones futuras en relación a dicha materia.*

*Este pronunciamiento, a modo de dicta, permite a los operadores jurisdiccionales y a los justiciables “predecir” o “pronosticar” la futura manera de resolver aquella cuestión hipotética conexa al caso en donde aparece manifestada.*

*Como bien expone Ana Magatoni Kerpel [El precedente constitucional en el sistema judicial norteamericano. Madrid: Mc Graw Hill, 2001, pág. 82] esta dicta tiene fuerza persuasiva.*

*Dicho “vigor convincente”, en razón del rango jerárquico de la autoridad que la emite, auspicia que se garantice que en el futuro las decisiones de los órganos jurisdiccionales jerárquicamente inferiores no sean revocadas; o que los justiciables puedan prever las consecuencias de determinadas conductas dentro del marco de una eventual litis de naturaleza constitucional.*

*Al respecto, puede citarse la sentencia del caso Eusebio Llanos Huasco [Expediente N.º 976-2001-AA/TC], en donde se expusieron las consideraciones del Tribunal Constitucional relacionadas con las modalidades de despido laboral que generarían readmisión en el empleo.*

*La invocación preceptiva es aquella parte de la sentencia en donde se consignan las normas del bloque de constitucionalidad utilizadas e interpretadas, para la estimación*



- Contenido y finalidad [ N° 2016-2004-AA/TC (FJ 15) ]
- Solidaridad tributaria [ N° 0004-2004-AI/TC y acumulados (FJ 9) ]

## 8 CONCLUSIÓN

A manera de colofón, consideramos oportuno mencionar que en la actualidad la mayor parte de los profesionales vinculados al área tributaria efectúan consultas de jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal como del Tribunal Constitucional, ya sea en la lectura completa de las sentencias, la revisión de las sumillas, la consulta de textos normativos que las incorporan como pie de página o insertadas dentro del texto. Se asiste a seminarios de Derecho Constitucional Tributario<sup>33</sup> en donde se discute la aplicación de las sentencias y pronunciamientos vinculados con el tema tributario.

El conocimiento de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal al igual que las Sentencias emitidas por el Tribunal Constitucional permite:

- Efectuar una especie de predicción con una cierta anticipación sobre la manera como se pronunciarían el Tribunal Fiscal como el Tribunal Constitucional.
- Se obtiene una mejor aplicación de las reglas del Derecho a las situaciones concretas que se presenten.
- Matiza, perfecciona e inclusive permite que el orden jurídico en su conjunto sea más flexible atendiendo futuras demandas.
- Resuelve una controversia planteada de alcance más general logrando fijar en el tiempo una noción o criterio que puede ser susceptible de aplicación a otros casos de igual naturaleza.