

APLICABILIDAD DE LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL  
FISCAL EN MATERIA TRIBUTARIA POR PARTE DE LA SUPERIN-  
TENDENCIA NACIONAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

APPLICABILITY OF THE RESOLUTIONS OF THE TAX COURT  
IN TAX MATTERS BY THE NATIONAL SUPERINTENDENCE OF  
TAX ADMINISTRATION

**Recibido: 9-04-2023**

**Aceptado: 12-05-2023**

Pedro Nicanor Azabache De La Cruz.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> ORCID 0009-0002-6257-8716

## RESUMEN

La finalidad del presente artículo, es precisar aspectos referidos a la aplicabilidad de la normativa legal, teniendo en cuenta sus principios de creación, obligatoriedad y vigencia en el tiempo, así como a los efectos y consecuencias en el sector económico productivo, base de la generación de ingresos para el estado para el cumplimiento de sus obligaciones con la población en general a las que está obligado.

El tema a tratar reviste una gran delicadeza, pues se está poniendo en tela de juicio un aspecto normativo de aplicación por las máximas autoridades en materia tributaria como el Tribunal Fiscal, órgano facultado para resolver vacíos legales bajo la característica de jurisprudencia de observancia obligatoria y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, facultada para resolver en materia tributaria.

El tema es tratado en razón a existir estudios de entendidos en la materia que hacen precisiones concretas al respecto y que fundamenta nuestro argumento.

El objetivo primordial es demostrar la procedencia o aplicabilidad de las resoluciones que emite la SUNAT, en su calidad de órgano resolutor en materia tributaria, cuando en sus resoluciones toma como argumento la jurisprudencia de observancia obligatoria recomendada por el Tribunal Fiscal, organismo máximo regulador.

Palabras clave: Tributación, precedentes, jurisprudencia,

## ABSTRACT

The purpose of this article is to specify aspects related to the applicability of legal regulations, taking into account their principles of creation, obligatory nature and validity over time, as well as the effects and consequences in the productive economic sector, the basis of the generation of income for the state for the fulfillment of its obligations with the population in general to which it is obliged

The subject to be discussed is very delicate, since a normative aspect of application by the highest authorities in tax matters is being questioned, such as the Tax Court, a body empowered to resolve legal gaps under the characteristic of mandatory jurisprudence and the National Superintendence of Tax Administration, empowered to resolve tax matters.

The subject is treated because there are studies of experts in the field that make concrete clarifications about it and that bases our argument.

The primary objective is to demonstrate the appropriateness or applicability of the resolutions issued by SUNAT, in its capacity as a resolving body in tax matters, when in its resolutions it takes as an argument the jurisprudence of mandatory observance recommended by the Tax Court, the highest regulatory body.

Keywords: Taxation, precedents, jurisprudence

## INTRODUCCION

Para quienes abrazamos las ciencias sociales de la administración, economía y contabilidad, somos conoedores de las implicancias que genera la intervención de los organismos de fiscalización en las actividades del sector productivo o llamado también el sector privado.

La importancia de la incidencia de estos hechos, motiva precisamente realizar un análisis exhaustivo y de manera concreta en dos factores: el primero, referido a la aplicabilidad de la normativa legal, teniendo en cuenta sus principios de creación, obligatoriedad y vigencia en el tiempo y el segundo relacionado a los efectos y consecuencias en el sector económico productivo, base de la generación de ingresos para el estado para el cumplimiento de sus obligaciones con la población en general a las que está obligado.

Indiscutiblemente que el tema a tratar reviste una gran delicadeza, pues se está poniendo en tela de juicio un aspecto normativo de aplicación por las máximas autoridades en materia tributaria como son el Tribunal Fiscal como órgano facultado para resolver vacíos legales bajo la característica de jurisprudencia de observancia obligatoria y la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria SUNAT, facultada para resolver en materia tributaria.

Sin embargo, nos anima el hecho de existir estudios de entendidos en la materia, que hacen precisiones concretas al respecto y que fundamenta nuestro argumento.

Son éstas las razones que han motivado el desarrollo, del presente artículo, con el objetivo expreso de demostrar la procedencia o aplicabilidad de las resoluciones que emite la SUNAT, en su calidad de órgano resolutor en materia tributaria, cuando en sus resoluciones toma como argumento la jurisprudencia de observancia obligatoria recomendada por el Tribunal Fiscal.

¿Jurisprudencia o Precedente?

Aquí cabe hacer algunas precisiones. Nuevamente el legislador utiliza «precedente de observancia obligatoria», nos preguntamos cuál sería entonces la diferencia entre la «jurisprudencia de observancia obligatoria» que trata el primer párrafo del artículo 154 del C.T., con esta terminología utilizada en el segundo párrafo.

Entendemos que ninguna, al menos ninguna en términos sustantivos, porque si bien es cierto alguien podría argumentar que sí hay diferencia ya que cuando se menciona al precedente de observancia obligatoria, lo hace en relación a los actos administrativos resolutivos que emita el Tribunal fiscal, estos actos tienen que adecuarse obligatoriamente al precedente emitido por acuerdo de Sala Plena; también es cierto que si esto es así, una vez que el acto administrativo se publique, será de observancia obligatoria para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Entonces parecería que la diferencia en sí no existe, ya que se está regulando lo mismo; más aún nosotros consideramos que en ambos casos y en todos aquellos en que el Tribunal Fiscal

emita RTF sean o no de observancia obligatoria, en ningún caso se debería señalar que hay jurisprudencia, ya que la jurisprudencia no es propia del derecho administrativo, sino de la función jurisdiccional.

Producto de esta aseveración, también es del caso reconocer los alcances y limitaciones para el desarrollo y evaluación del presente trabajo, pues se está presentando enfoques muy profundos de las formas de interpretación y aplicación de las leyes y normatividad en materia tributaria.

## **METODOLOGIA.**

### **Diseño metodológico**

El desarrollo del presente trabajo de investigación se efectuará recurriendo al diseño metodológico, exploratorio, descriptivo, correlacional y explicativo.

### **Exploratorio.**

“Se recurre al diseño metodológico exploratorio, por cuanto si bien es cierto este tipo de estudios se realizan cuando el objetivo es examinar un tema o problema de investigación poco estudiado, del cual se tienen muchas dudas o no se ha abordado antes, consideramos que es el más acertado en el campo que nos ocupa por cuanto, en el campo del sector público las normas que rigen las actividades para la obtención de los objetivos del estado se emiten de manera aislada por cada ente normativo y rector, pero no existen estudios que se hayan ocupado de realizar un análisis de cómo se implementan o aplican de una manera conjunta para su efectividad y cumplimiento, esto es, para que la

entidad pública logre los objetivos esperados”.(\*). Metodología de la Investigación. Dr. Roberto Hernández Sampieri. Dr. Carlos Fernández Collado. Dra. María del Pilar Baptista Lucio

### **Descriptivo.**

Para nuestro estudio se buscará dejar establecidas las características y especificaciones de las normas que son emitidas por los entes normativos rectores caso concreto el Tribunal fiscal y la SUNAT, como ente ejecutor. En su momento y en la parte de competencia, también se traerá a colación al poder judicial.

### **Correlacional**

Para el caso de nuestro estudio la pregunta objeto de estudio sería, ¿A mayor análisis e interpretación de las normas tributarias, corresponderá una mayor o mejor aplicabilidad de las normas tributarias?

El objetivo buscado será pues que, con la mayor participación de los profesionales entendidos en la materia, para la interpretación de las normas tributarias se logre los mejores resultados de su aplicabilidad tanto para el sector económico empresarial como para el ciudadano en general.

### **Explicativo.**

Para nuestro estudio el diseño metodológico explicativo respondería a las siguientes preguntas.

¿Cuáles son los efectos que genera la correcta interpretación para la adecuada aplicabilidad de las normas tributarias para los profesionales de las ciencias sociales?

¿Cómo y cuáles serían los resultados

de los objetivos que se busca para beneficio del estado como ente recaudador de los tributos en el Perú?  
¿Cuáles serían los efectos para la población del sector económico

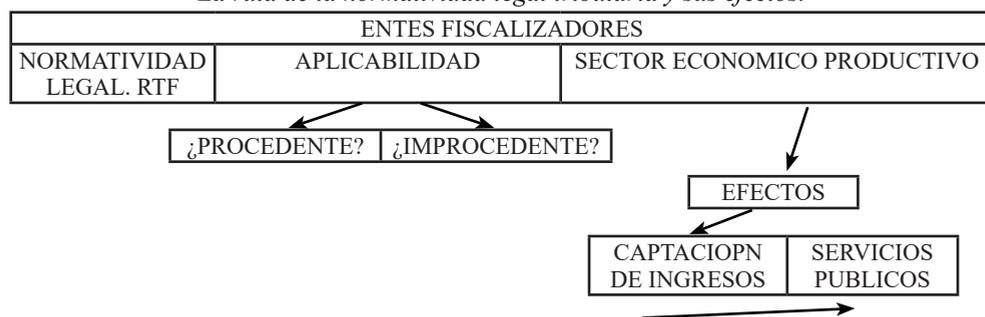
productivo en cuanto a su condición de sujeto pasivo del impuesto?

Estas son las preguntas que se propone resolver con la realización del presente trabajo de investigación.

## RESULTADOS.

A manera de introducción demostremos de manera gráfica lo siguiente:

*La ruta de la normatividad legal tributaria y sus efectos.*



*Las fuentes del derecho tributario.*

a.- Conceptuaciones(°)

Narcimar Querales Escobar Concluye. “Son el origen de las normas jurídicas; se dice que a través de éstas se manifiesta la vigencia del Derecho”.

“Que las fuentes del derecho tributario son todas aquellas reglas que integran el marco normativo, es de donde surge o nace el derecho, están compuestas por valores, principios morales y la doctrina”

“Las fuentes del derecho son la realidad del orden jurídico, cada una de estas fuentes constituyen normas, principios, entre otros que determinan la voluntad del legislador y el tributo son prestaciones pecuniarias impuestas por el Estado en cumplimiento de sus funciones, les corresponde a aquellas personas que tienen el deber de

contribuir según la ley con el fin de obtener ingresos para el gasto público, y se clasifican en tasas, tributos y contribuyentes especiales”.

3.3.- De los elementos sujetos a controversia. (° °)

a.- Precedentes administrativos

- Artículo VI de la LG P.A. N° 27444. Los actos administrativos que al resolver casos particulares interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de la legislación, constituirán precedentes administrativos de observancia obligatoria por la entidad, mientras dicha interpretación no sea modificada; dichos actos serán publicados conforme a las reglas establecidas en la presente norma.
- Como sabemos, el Acto Adminis-

trativo surge como una necesidad de separar la administración y la justicia; es decir, se trata de un acto jurídico pero que no proviene del poder jurisdiccional, del juez, sino de la autoridad administrativa, de ahí su nombre «Acto Administrativo».

- El acto administrativo es una «declaración» tal como lo señala el artículo 1ro de la LPAG: «Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta».
- Esto significa que los actos administrativos resolutivos pueden sentar precedentes, aunque partan de resolver casos particulares, y como son emitidos por órganos administrativos, se les denomina PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS y no jurisprudencia... Ya que no provienen de resoluciones emitidas por la autoridad judicial.

b.- ¿Jurisprudencia o precedente? (° ° °)  
Tribunal fiscal. Función jurisdiccional  
- Jurisprudencia.

Artículo 154°. C.T. Las resoluciones del T. F. que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, constituirán precedentes de observancia obligatoria para los Órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por

ley.

- Derecho administrativo
  - Supuesto administrativo.
  - Precedente de observancia obligatoria.
- c.- Argumentos.

c.1.- (Glosario de términos.  
Página web tribunal fiscal.)

- Jurisprudencia. «Es una de las fuentes del derecho que surge de la confluencia de resoluciones sean judiciales o administrativas emitidas por la máxima instancia que se pronuncian de manera constante y coincidente sobre determinados temas.

También. llámese jurisprudencia a aquellas resoluciones calificadas expresamente como tales por el referido órgano superior”.

- Jurisprudencia de observancia obligatoria. «Son aquellas Resoluciones del Tribunal fiscal que interpretan de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102 del Código Tributario, siendo de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por ley. En la resolución correspondiente. El Tribunal fiscal señalará qué constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial. (Artículo 154 del Código Tributario)».

- De acuerdo a la normatividad vigente y los planteamientos que anteceden; las resoluciones que emite el tribunal fiscal bajo la característica de observancia obligatoria, constituyen un ar-

gumento legal para que el órgano resolutor en materia tributaria, para el presente caso la SUNAT, pueda resolver los vacíos legales que presenta la ley de impuesto a la renta y la ley del impuesto general a las ventas de manera específica, tomándolos a estos como argumento legal.

d.- Controversia.

Carmen del PILAR LOPEZ MORENO precisa:

Aquí cabe hacer algunas precisiones, nuevamente el legislador utiliza «precedente de observancia obligatoria», preguntamos cuál sería entonces la diferencia entre la «jurisprudencia de observancia obligatoria» que trata el primer párrafo del artículo 154, con esta terminología utilizada en el segundo párrafo.

Entendemos que ninguna, al menos ninguna en términos sustantivos, porque si bien es cierto alguien podría argumentar que sí hay diferencia ya que cuando se menciona al precedente de observancia obligatoria, lo hace en relación a los actos administrativos resolutivos que emita el Tribunal fiscal, estos actos tienen que adecuarse obligatoriamente al precedente emitido por acuerdo de Sala Plena; también es cierto que si esto es así, una vez que el acto administrativo se publique, será de observancia obligatoria para todos los órganos de la Administración Tributaria.

Entonces parecería que la diferencia en sí no existe, ya que se está regulando lo mismo; más aún nosotros consideramos que en ambos casos y en todos aquellos en que el Tribunal Fiscal emita RTF sean o no de observancia

obligatoria, en ningún caso se debería señalar que hay jurisprudencia, ya que la jurisprudencia no es propia del derecho administrativo, sino de la función jurisdiccional.

En cambio, en el ámbito administrativo, basta una sola vez para que exista o pueda existir un precedente de observancia obligatoria, que como sabemos en el ámbito jurisdiccional no se podría dar con una sola vez, sino que es justamente lo contrario, la repetición en el tiempo de la misma resolución judicial. No obstante, lo señalado anteriormente, sabemos que el Tribunal fiscal en el glosario de tributos internos de su página web diferencia jurisprudencia de jurisprudencia de observancia obligatoria, veamos:

Define «jurisprudencia» de la siguiente manera: «Es una de las fuentes del derecho que surge de la confluencia de resoluciones sean judiciales o administrativas emitidas por la máxima instancia que se pronuncian de manera constante y coincidente sobre determinados temas. También llámese jurisprudencia a aquellas resoluciones calificadas expresamente como tales por el referido órgano superior».

e.- Controversia. Función jurisdiccional.

En relación al presente tema, Enciclopedia jurídica comenta:

La función jurisdiccional es el poder - deber del estado político moderno, emanado de su soberanía, para dirimir, mediante organismos adecuados, los conflictos de intereses que se susciten entre los particulares y entre éstos y el estado, con la finalidad de proteger el orden jurídico.

En el análisis de esta definición, se destaca lo siguiente:

- la actividad jurisdiccional es un poder-deber del estado. Una de las formas de manifestación del poder del estado es mediante el poder jurisdiccional, no solamente porque el constituyente haya seguido la orientación de la teoría de la separación e independencia de los poderes del estado, atribuyendo la función jurisdiccional al Poder judicial, sino porque la función jurisdiccional es el único medio que tiene el estado para ejercitar el control de legalidad y de legitimidad para la legislación y de la administración.
  - De otro lado la Constitución de la República del Perú en sus Artículos N° 138 y 139 especifican lo siguiente:
    - Artículo 138°. La potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes.
    - En todo proceso, de existir incompatibilidad entre una norma constitucional y una norma legal, los jueces prefieren la primera. Igualmente, prefieren la norma legal sobre toda otra norma de rango inferior.
    - Artículo 139. Son principios y derechos de la función jurisdiccional:
      1. La unidad y exclusividad de la función jurisdiccional.
- 62 No existe ni puede establecerse jurisdicción alguna independiente, con excepción de la militar y la arbitral.

No hay proceso judicial por comisión o delegación.

2. La independencia en el ejercicio de la función jurisdiccional.

Ninguna autoridad puede avocarse a causas pendientes ante el órgano jurisdiccional ni interferir en el ejercicio de sus funciones. Tampoco puede dejar sin efecto resoluciones que han pasado en autoridad de cosa juzgada, ni cortar procedimientos en trámite, ni modificar sentencias ni retardar su ejecución. Estas disposiciones no afectan el derecho de gracia ni la facultad de investigación del Congreso, cuyo ejercicio no debe, sin embargo, interferir en el procedimiento jurisdiccional ni surte efecto jurisdiccional alguno.

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.

10. El principio de no ser penado sin proceso judicial. Entre otros.

Finalmente, y en relación a la generación de tributos la constitución política del Perú enuncia:

“Artículo 74.- (\*) Artículo modificado por el Artículo Único de la Ley N° 28390, publicada el 17-11-2004, cuyo texto es el siguiente:

Principio de Legalidad

Los tributos se crean, modifican o de-

rogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción, y con los límites que señala la ley.

El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener carácter confiscatorio.

Las leyes de presupuesto y los decretos de urgencia no pueden contener normas sobre materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente artículo.”

## DISCUSIÓN

El principal soporte de la economía peruana, en parte está constituido por los ingresos que generan las empresas del sector productivo peruano vía la recaudación de impuestos conformante éste del sistema tributario nacional.

Este hecho significa y que como es el caso, se le debe dar un tratamiento especial por cuanto constituye la fuente de ingresos primordial del cual hace uso el estado para cumplir con las demandas de servicios públicos a que está obligado ante la población

peruana.

Para preservar esta fuente de ingresos el estado cuenta con un organismo especial de recaudación con facultades delegadas de manera expresa a través del cual hace efectiva la captación de ingresos de los entes productores agrupados en el sector económico privado, ente recaudador bajo la denominación expresa de Superintendencia nacional de administración tributaria SUNAT.

Para el cumplimiento de este fin recaudador de tributos, el estado ha creado también organismos complementarios con facultades especiales para resolver controversias en esta materia que para el presente caso es el tribunal fiscal.

Estas instituciones creadas con facultades especiales por así exigirlo la función especial a realizar, de manera indiscutible deben estar con sujeción al ordenamiento jurídico nacional, así como a las leyes que de manera expresa se dicten para el caso materia de la presente investigación.

El objeto de estudio en el presente caso son los contenidos de las resoluciones que son emitidas por la SUNAT como ente regulador y resolutor de los actos en materia tributaria y la base legal en la cual se sustentan las mismas.

## CONCLUSIÓN

Las conclusiones a que se arriba en el presente artículo, constituyen el corolario estricto de planteamientos referidos a determinar las herramientas legales que deben constituir los preceptos básicos que debe tener en cuenta un órgano resolutor en materia

tributaria y de manera específica cuando se trate de tributos tan importantes en la vida económica de un país como son el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas y otros de similar naturaleza.

Basado en lo anteriormente expuesto las conclusiones a las que se arriba son las siguientes:

1. La jurisprudencia de observancia obligatoria emitida por el TF, constituye un acto administrativo no un acto jurídico, por cuanto no proviene de un organismo judicial y por tanto no debe constituir base legal en las resoluciones de determinación del organismo resolutor SUNAT.

2. El fundamento legal en que se basa la SUNAT, para resolver los actos administrativos en materia tributaria, caso específico de las resoluciones del TF, cuando enuncian que sus contenidos

constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria, no tiene fuerza jurídica por cuanto no está considerada básicamente en la ley ni en los reglamentos ni en los textos único ordenados, lo cual constituye la materia de controversia del acto administrativo, en todo caso si la SUNAT, quisiera considerar las resoluciones de las controversias que son resueltas por el TF, previamente debería darles el carácter jurídico incorporándolos a la ley vía reglamento o como parte del texto único ordenado de la institución.

3. Por tanto, si los actos administrativos emitidos por el órgano resolutor SUNAT son fundamentados en base a fuente observable, por lo tanto, no constituirían documentos válidos jurídicamente para generar un cumplimiento de aplicación obligatoria por parte de los administrados en materia tributaria.

## REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la renta. Decreto supremo N° 179-2004-EF. (Publicado el 8.12.2004). Texto actualizado al 31.12.2016, fecha de publicación del Decreto Legislativo N° 1312 y la Ley N° 30532.
- Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Decreto Supremo N° 055-99-EF (15.04.99).
- Texto Único Ordenado del Código Tributario. DECRETO SUPREMO No 135-99-EF (Publicado el 19 de agosto de 1999).
- Constitución política del Perú. Parte pertinente.
- Resolución Directoral N° 001-2014-JUS/DNAJ del 19.05.2014. Guía práctica para la validez y eficacia de los actos administrativos. Ministerio de Justicia y derechos humanos.
- Carmen del Pilar ROBLES MORENO, Profesora de Derecho Tributario. Pontificia Universidad Católica.
- Luis Carlos ADRIANZEN RODRIGUEZ. El Tribunal Fiscal y algunos criterios de interpretación que viene utilizando. Miembro de la Asociación Civillus et Veritas.
- Lorgio MORENO DE LA CRUZ. Resoluciones emitidas en cumplimiento de una resolución del Tribunal Fiscal – Resoluciones de cumplimiento. XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario
- Adrián Ignacio RODRIGUEZ ALMEIDA. ¿Cómo se crea la jurisprudencia por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa? Heurística jurídica.