



UNIVERSIDAD  
DE PIURA

FACULTAD DE DERECHO

**Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal: ¿Impugnables  
vía Acción Popular?**

Tesis para optar el Título de  
Abogado

**Pedro José Calle García Monterroso**

Asesor(es):  
Dr. Carlos Guillermo Hakansson Nieto

Piura, septiembre de 2022



## **Aprobación**

La tesis titulada “Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal: ¿Impugnables vía Acción Popular?”, presentada por el bachiller Pedro José Calle García Monterroso en cumplimiento con los requisitos para obtener el Título de Abogado, fue aprobada por el Director de Tesis Dr. Carlos Guillermo Hakansson Nieto.

---

Director de Tesis





### **Dedicatoria**

A Dios, por siempre guiar mi camino.

A mis padres, Lucciola Liliana y José Carlo, por haberme acompañado en cada paso del camino, haberme ayudado a levantarme cuando ha sido necesario, y, haber celebrado cada uno de mis logros, por más pequeños que fueren.

A mi hermano, José Carlo, por ser el mejor ejemplo como hermano mayor.

A mi novia, por su compañía, paciencia, y, por el amor brindado.





## **Agradecimientos**

Agradezco al Dr. Carlos Hakansson, por brindarme parte de su valioso tiempo y conocimientos para el desarrollo de la presente tesis.

A la Dra. Susana Mosquera, por su particular interés en el presente trabajo de investigación, y, por el gran aporte que ha tenido para el mismo el curso de Metodología de la Investigación Jurídica.

Al Mgtr. Guillermo Chang, por ser mi mentor en Derecho Administrativo.

Al Mgtr. Marlon García, por apoyar desde un inicio la postura planteada en la presente tesis, y, darme las herramientas prácticas para desarrollarla.

A todos los que, de alguna forma u otra, me apoyaron en el desarrollo de la presente tesis.







## Resumen

El presente trabajo de investigación se presenta como un análisis crítico de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal y de la manera en que estos son desarrollados actualmente por el Tribunal Fiscal. Pues, se busca sentar las bases para dar solución a un problema jurídico que se da actualmente en la realidad tributaria del ordenamiento jurídico peruano y que termina por afectar a los ciudadanos en general, esto es, la existencia de Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal cuya constitucionalidad y legalidad no puede ser controlada debido a que actualmente no existe una vía para su impugnación.

En ese sentido, la presente tesis postula al proceso de Acción Popular como la vía idónea para impugnar los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal. Para fundamentar dicha propuesta se ha realizado la presente investigación, en cuyo primer capítulo se analiza al órgano encargado de la emisión de los Acuerdos de Sala Plena, su estructura orgánica, y la unidad orgánica al interior del Tribunal encargada específicamente de la emisión de los Acuerdos de Sala Plena, y en base a que función son emitidos.

En el segundo capítulo, se propone y fundamenta una definición propia de Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal y se analiza su naturaleza jurídica; se busca determinar si los Acuerdos de Sala Plena son actos administrativos, y si es así, de qué tipo de acto administrativo se trata, llegando a determinar si en realidad se trata de un acto administrativo general normativo (reglamento); se diferencia a los Acuerdos de Sala Plena (precedentes de observancia obligatoria) de las resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria (jurisprudencia de observancia obligatoria); y, se analiza la posibilidad de la existencia de Acuerdos de Sala Plena inconstitucionales o ilegales, lo que hace necesario plantear una vía para su impugnación.

En el tercer capítulo, se analiza el proceso de Acción Popular, analizando su naturaleza jurídica y la procedencia de la demanda de Acción Popular; a partir de ello, en base a lo desarrollado a lo largo de la presente tesis, se plantea la posibilidad de impugnar los Acuerdos de Sala Plena vía Acción Popular, para lo cual se realiza un análisis crítico de la jurisprudencia existente relacionada con la impugnación de Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal vía Acción Popular, y, se advierte que si es que se niega el control constitucional de los Acuerdos de Sala Plena mediante una Acción Popular se estaría presentando un ámbito exento de vinculación a la Constitución y en consecuencia de control constitucional en el ordenamiento jurídico peruano.



### **Lista de abreviaturas**

<b>LPAG</b>	Ley del Procedimiento Administrativo General
<b>LPCA</b>	Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo
<b>MEF</b>	Ministerio de Economía y Finanzas
<b>ROF</b>	Reglamento de Organización y Funciones
<b>RTF</b>	Resolución del Tribunal Fiscal
<b>TUO</b>	Texto Único Ordenado





## Tabla de contenido

<b>Lista de abreviaturas .....</b>	<b>11</b>
<b>Introducción.....</b>	<b>15</b>
<b>Capítulo 1 El Tribunal Fiscal y su Sala Plena .....</b>	<b>19</b>
1.1. El Tribunal Fiscal.....	19
1.1.1. Funciones del Tribunal Fiscal .....	19
1.1.2. Organización del Tribunal Fiscal .....	20
1.2. Sala Plena del Tribunal Fiscal .....	22
1.2.1. Funciones de la Sala Plena del Tribunal Fiscal .....	22
1.2.2. Función de unificación de la jurisprudencia y emisión de criterios y disposiciones de carácter general.....	23
1.2.3. Los criterios y disposiciones de carácter general emitidos por la Sala Plena del Tribunal Fiscal como precedentes de observancia obligatoria .....	24
<b>Capítulo 2 Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal .....</b>	<b>31</b>
2.1. Definición de Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal a la luz del artículo 154° del TUO del Código Tributario .....	31
2.2. Naturaleza jurídica del Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal .....	41
2.2.1. El Acuerdo de Sala Plena del Tribunal fiscal como acto administrativo.....	43
2.2.2. El Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal: ¿acto administrativo general?.....	49
2.2.3. El Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal: ¿acto administrativo general no normativo o reglamento? .....	50
2.3. Diferencias entre los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal y las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria .....	61
2.3.1. Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal.....	61
2.3.2. Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria.....	61
2.3.3. Diferencias .....	62
2.4. Presencia de criterios y disposiciones de carácter general inconstitucionales e ilegales en los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal.....	65

<b>Capítulo 3 ¿Es posible impugnar un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular? .....</b>	<b>71</b>
3.1. Naturaleza jurídica y procedencia de la Acción Popular .....	71
3.1.1. Naturaleza jurídica de la Acción Popular .....	71
3.1.2. Procedencia de una demanda de Acción Popular a la luz del I Pleno Jurisdiccional Supremo en materias Constitucional y Contencioso Administrativo. ....	75
3.1.3. Tipos de vicios en las normas reglamentarias susceptibles de control en el proceso de Acción Popular: .....	78
3.2. Sobre la posible impugnación de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular .....	89
3.2.1 Antecedentes jurisprudenciales relacionados con la impugnación de Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular .....	90
3.2.2. Entonces ¿Es posible la impugnación de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular? .....	97
3.3. Presencia de ámbitos exentos de control constitucional en caso se niegue el control constitucional de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal.....	103
<b>Conclusiones .....</b>	<b>113</b>
<b>Recomendaciones .....</b>	<b>119</b>
<b>Lista de referencias .....</b>	<b>121</b>
<b>Normativa revisada .....</b>	<b>125</b>
<b>Jurisprudencia revisada .....</b>	<b>127</b>
<b>Índice tópic.....</b>	<b>129</b>

## Introducción

Dentro de la estructura del Ministerio de Economía y Finanzas existe un órgano resolutorio, que acoge el nombre de Tribunal Fiscal, cuya función básicamente es resolver en última instancia administrativa las controversias suscitadas entre los contribuyentes y las Administraciones Tributarias. En el marco de mencionada función, el Tribunal Fiscal por medio de sus Salas Especializadas resuelve casos concretos en materia tributaria y aduanera, pero al ser doce Salas Especializadas las que resuelven los casos concretos, surgen ocasiones en que los criterios para resolver esos casos concretos son disímiles, dando así lugar a contradicciones dentro del mismo Tribunal Fiscal, con lo cual la jurisprudencia surgida de la resolución de casos concretos por parte del Tribunal Fiscal puede resultar contradictoria.

Es así, que surge una unidad orgánica dentro del mismo órgano administrativo, denominada Sala Plena del Tribunal Fiscal, la cual ostenta dentro de las funciones que le han sido encomendadas, la función de unificación de la jurisprudencia, que consiste en emitir criterios y disposiciones de carácter general que tienen como fin uniformar la jurisprudencia, y constituyen precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal. Para materializar esta función, la Sala Plena del Tribunal Fiscal emite los Acuerdos de Sala Plena.

En ese sentido, la Sala Plena del Tribunal Fiscal emite disposiciones de carácter general, que tienen como fin unificar la jurisprudencia en materia tributaria y aduanera, a través de los Acuerdos de Sala Plena. Pero puede surgir un problema -de hecho, surge- en el marco de mencionada función, pues la Sala Plena puede emitir disposiciones de carácter general que resulten vulneratorias a la Constitución y a la ley. Teniendo en cuenta ello, se debe decir que un Acuerdo de Sala Plena que contiene una disposición de carácter general incompatible con la Constitución y la ley, deviene en inconstitucional e ilegal. Con lo cual se hace necesario controlar la constitucionalidad y legalidad de aquellos Acuerdos de Sala Plena no conformes con el ordenamiento jurídico.

Para obtener el control de constitucionalidad y legalidad de aquellos Acuerdos de Sala Plena que contienen disposiciones de carácter general inconstitucionales e ilegales es necesario impugnarlos, lo cual hace que surja la pregunta: ¿Cuál es el medio idóneo para impugnar un Acuerdo de Sala Plena inconstitucional e ilegal? La respuesta que brinda el presente trabajo de investigación es que el medio idóneo para la impugnación de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal es la Acción Popular, ya que se considera que los Acuerdos de Sala Plena ostentan la verdadera naturaleza jurídica de normas reglamentarias. Es por ello que, en el

presente trabajo, en primer lugar, se hace un análisis crítico de los Acuerdos de Sala Plena, para luego plantear su posible impugnación mediante una Acción Popular.

Cabe resaltar que a lo largo del presente trabajo de investigación se criticará la forma en que el Tribunal Fiscal desarrolla actualmente los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, sobre la base de que los Acuerdos de Sala Plena deben ser tratados como verdaderas normas reglamentarias, por lo cual, también se criticará al Poder Judicial por no admitir el control de la constitucionalidad y legalidad de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal vía Acción Popular.

Entonces, ya teniendo un marco general sobre la postura que se adopta en el presente trabajo de investigación, se considera necesario que se muestre un breve resumen del contenido de cada uno de los tres capítulos que se desarrollarán con el fin de explicar detalladamente la postura tomada.

En el primer capítulo se desarrollará la figura del Tribunal Fiscal como órgano emisor de los Acuerdos de Sala Plena, partiendo de las funciones que le han sido encomendadas, además de su organización estructural. Dentro de esta última se analizará en específico a la Sala Plena del Tribunal Fiscal, unidad orgánica encargada de la emisión de los Acuerdos de Sala Plena, para lo cual se analizarán las funciones que le han sido encomendadas, y en particular, su función de unificación de la jurisprudencia.

En el segundo capítulo se desarrollará la figura de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, proponiendo una definición propia de Acuerdo de Sala Plena -justificada en referido capítulo-, en base a la cual se buscará determinar la verdadera naturaleza jurídica de los Acuerdos de Sala Plena, y teniendo en cuenta su verdadera naturaleza jurídica, se diferenciará a los Acuerdos de Sala Plena de las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria. Finalmente se desarrollará la idea de la existencia de disposiciones de carácter general inconstitucionales e ilegales establecidas en Acuerdos de Sala Plena.

Por último, en el tercer capítulo, en el cual se explica de manera detallada la postura tomada respecto a la posible impugnación de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular, se empieza por determinar la naturaleza jurídica de la Acción Popular y la procedencia de la demanda de Acción Popular, posteriormente se realizará un breve análisis jurisprudencial de antecedentes relacionados con la impugnación de Acuerdos de Sala Plena mediante una Acción Popular, y se fundamentará la postura sobre la posible impugnación de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular. Para finalizar, se planteará la idea de que, si no se admitiese la impugnación de los Acuerdos de Sala Plena vía Acción Popular, y con ello, su control constitucional, se presentaría un ámbito exento de



vinculación a la Constitución, y en consecuencia de control constitucional en el ordenamiento jurídico peruano.

Se espera que este trabajo sirva de base para futuras investigaciones, y además que sirva también de base para que se pueda facilitar el control de la constitucionalidad y legalidad de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal. Esperando que el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial acojan lo desarrollado en el presente trabajo de investigación, de tal manera que no se presenten obstáculos para controlar la constitucionalidad y legalidad de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal vía Acción Popular, todo esto en beneficio de los ciudadanos. Sin más que decir, se agradece el interés prestado en la presente investigación.





## Capítulo 1

### El Tribunal Fiscal y su Sala Plena

Al ser el objeto de la presente investigación los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, se ha creído conveniente para los fines de la misma, empezar por responder a la pregunta: ¿Quién emite los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal?, y aunque pueda parecer una perogrullada, pues su mismo nombre lo dice, la respuesta es la Sala Plena del Tribunal Fiscal. Teniendo en cuenta ello, acorde a los fines del presente trabajo, es importante analizar en primer lugar la figura del Tribunal Fiscal, y partir de ella para saber qué es la Sala Plena del Tribunal Fiscal y en virtud de qué función emite los Acuerdos de Sala Plena.

#### 1.1. El Tribunal Fiscal

En palabras del propio Ministerio de Economía y Finanzas “el Tribunal Fiscal es el órgano resolutorio del Ministerio que constituye la última instancia administrativa en materia tributaria y aduanera, a nivel nacional. Como tal, es competente para resolver las controversias suscitadas entre los contribuyentes y las administraciones tributarias (...)”<sup>1</sup>.

Entonces, de la definición de Tribunal Fiscal desarrollada por el Ministerio de Economía y Finanzas se deben extraer los siguientes elementos:

- a) Órgano resolutorio adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas y que tiene autonomía en el ejercicio de sus funciones.
- b) Última instancia administrativa a nivel nacional<sup>2</sup> que resuelve las controversias entre los contribuyentes y las administraciones tributarias.

Pero las funciones del Tribunal Fiscal no se agotan en resolver en última instancia administrativa las controversias que surgen entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, sino que esta es una de ellas, si bien es cierto la más reconocida, pero existen más, es por ello que en el siguiente apartado se desarrollará cuáles son las funciones del Tribunal Fiscal.

##### 1.1.1. Funciones del Tribunal Fiscal

Cuando se habla de cuáles son las funciones del Tribunal Fiscal es preciso referirse a las tareas encomendadas por el Ministerio de Economía y Finanzas a este órgano resolutorio que forma parte de su estructura, es así que el artículo 17° del reglamento de Organización y

---

<sup>1</sup> Así define al Tribunal Fiscal el artículo 16° del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas aprobado por Resolución Ministerial N° 301-2019-EF/41.

<sup>2</sup> Las decisiones del Tribunal Fiscal en materia de resolución de controversias entre los contribuyentes y las administraciones tributarias agotan la vía administrativa y solo pueden ser impugnadas a través de un proceso Contencioso-Administrativo.

Funciones de Ministerio de Economía y finanzas desarrolla, entre otras<sup>3</sup>, las siguientes funciones del Tribunal Fiscal:

- a) Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra resoluciones de la Administración Tributaria.
- b) Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones que expida la superintendencia nacional de adunas y administración tributaria (SUNAT) sobre derechos aduaneros, entre otros.
- c) Atender quejas que presenten los administrados contra la Administración Tributaria.
- d) Resolver vía apelación tercerías o intervenciones excluyentes de propiedad.
- e) Establecer criterios y disposiciones generales que permitan uniformar la jurisprudencia en la materia de su competencia.
- f) Proponer al Ministerio de Economía y Finanzas normas que juzgue necesarias para suplir las deficiencias en legislación tributaria y aduanera.
- g) Las demás funciones que le correspondan conforme al marco normativo aplicable<sup>4</sup>.

En relación con estas funciones, a pesar de ser desarrolladas todas por el Tribunal Fiscal, es importante resaltar que este órgano resolutorio del MEF tiene una estructura interna, y cada una de las funciones que se han presentado de manera precedente son desarrolladas por unidades orgánicas diferentes al interior del Tribunal Fiscal.

La función de Tribunal Fiscal con más relevancia<sup>5</sup> para el presente trabajo de investigación es la de establecer criterios y disposiciones generales que permitan uniformar la jurisprudencia en materia de su competencia<sup>6</sup>, pues de esta función surgirán los Acuerdos de Sala Plena. Pero como bien se ha dicho, es preciso analizar la organización del Tribunal Fiscal para así determinar que unidad orgánica al interior del Tribunal Fiscal se encarga del desarrollo de esta función.

### **1.1.2. Organización del Tribunal Fiscal**

Ya se ha hablado en este trabajo sobre la figura del Tribunal Fiscal como órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas<sup>7</sup>, pero este órgano resolutorio posee una estructura interna, es decir, está conformado por diversas unidades orgánicas en su interior, es así, que el artículo 18° del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de

<sup>3</sup> Se detallan solo las más relevantes para el objeto del presente trabajo de investigación.

<sup>4</sup> Estas son, entre otras, las funciones del Tribunal Fiscal que desarrolla el artículo 17° del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas aprobado por Resolución Ministerial N° 301-2019-EF/41.

<sup>5</sup> Sin que las demás funciones dejen de ser importantes, de hecho, lo son.

<sup>6</sup> Véase el apartado 1.2.2.

<sup>7</sup> Véase el apartado 1.1.

Economía y Finanzas establece que el Tribunal Fiscal está conformado por las siguientes unidades orgánicas:

- a) Presidencia
- b) Sala Plena
- c) Salas Especializadas
- d) Vocalía Administrativa
- e) Oficina Técnica
- f) Oficina de Asesoría Contable
- g) Oficina de Atención de Quejas<sup>8</sup>

De las cuales, para efectos de este trabajo<sup>9</sup> es importante detenerse en la figura de las Salas Especializadas y de la Sala Plena del Tribunal Fiscal, esto es porque el accionar de ambas está muy relacionado, pues la principal función de las Salas Especializadas es resolver las controversias tributarias y aduaneras suscitadas entre la Administración Tributaria y los contribuyentes<sup>10</sup>. Como es de conocimiento general, las controversias entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes no son pocas, por lo tanto, existen doce Salas Especializadas<sup>11</sup> encargadas de resolver controversias dentro del Tribunal Fiscal.

Es así que al existir una multiplicidad de Salas Especializadas, los criterios tomados por estas en la resolución de controversias tributarias y aduaneras bajo su conocimiento no siempre son afines, por ende existen muchos casos en que las diferentes Salas Especializadas del Tribunal Fiscal resuelven en sentidos distintos siguiendo criterios disímiles en casos similares, es por ello que dentro de la estructura del Tribunal Fiscal existe otra unidad orgánica, que ante estos casos de jurisprudencia contradictoria, tiene la función de uniformar la jurisprudencia<sup>12</sup>. Esta unidad orgánica es la Sala Plena del Tribunal Fiscal, pero: ¿Qué es la Sala Plena?, en el siguiente apartado se dará respuesta a esta cuestión.

---

<sup>8</sup> Unidades orgánicas que conforman el Tribunal Fiscal según el artículo 18° del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas aprobado por Resolución Ministerial N° 301-2019-EF/41.

<sup>9</sup> Teniendo en cuenta el objeto del presente trabajo de investigación, los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal.

<sup>10</sup> Según el artículo 24° del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas aprobado por Resolución Ministerial N° 301-2019-EF/41.

<sup>11</sup> Ministerio de Economía y Finanzas, “Conformación de Salas Especializadas”, Ministerio de Economía y Finanzas, Consultado 22 de mayo 2022, <https://www.mef.gob.pe/es/informacion-institucional/confomacion-de-las-salas-especializadas>.

<sup>12</sup> Véase el apartado 1.2.2.

## 1.2. Sala Plena del Tribunal Fiscal

La figura de la Sala Plena no es propia del Tribunal Fiscal, pues existe en otros órganos de la Administración Pública<sup>13</sup>, pues es una unidad orgánica muy útil cuando se trata de uniformar la jurisprudencia y de emitir criterios y disposiciones de carácter general, y más aún en Administraciones Públicas cuyas decisiones son tomadas por diferentes unidades orgánicas, pues en la toma de estas decisiones, siempre hay un riesgo de que las decisiones tomadas se contradigan las unas con las otras<sup>14</sup>.

Hablando propiamente de la Sala Plena del Tribunal Fiscal esta es definida por el Ministerio de Economía y Finanzas como “(...) la unidad orgánica del Tribunal Fiscal compuesta por todos los/las Vocales. Puede ser convocada de oficio por el Presidente del Tribunal Fiscal o a pedido del Presidente de cualquiera de las Salas Especializadas (...)”<sup>15</sup>. Respecto de la definición de Sala Plena que proporciona el MEF, es importante resaltar lo siguiente:

- a) Unidad orgánica del Tribunal Fiscal.
- b) Compuesta por todos los/las vocales de las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal<sup>16</sup>.
- c) Puede ser convocada de oficio por el Presidente del Tribunal Fiscal o a pedido del Presidente de cualquiera de las Salas Especializadas.

Es así que, se puede decir que se tiene en claro qué es la Sala Plena del Tribunal Fiscal y como se conforma, pero es menester responder a la pregunta: ¿Cuáles son las Funciones de la Sala Plena del Tribunal Fiscal?

### 1.2.1. Funciones de la Sala Plena del Tribunal Fiscal

Se ha hecho referencia en este trabajo a la función de unificación de la jurisprudencia<sup>17</sup> que tiene la Sala Plena del Tribunal Fiscal, pero pese a ser la más relevante y la que más importancia tiene para el presente trabajo de investigación, el artículo 22° del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas, establece, entre otras, las funciones de la Sala Plena del Tribunal Fiscal.

- a) Establecer procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal.

<sup>13</sup> Por ejemplo, en el Organismo Supervisor de las Contrataciones del Estado, la Autoridad Nacional del Servicio Civil, el Organismo Supervisor de la Inversión en Energía y Minería, el Tribunal Registral, la Superintendencia Nacional de Fiscalización Laboral, entre otras.

<sup>14</sup> Véase el apartado 1.1.2.

<sup>15</sup> Ministerio de Economía y Finanzas, “Órgano Resolutivo: Tribunal Fiscal”, Ministerio de Economía y Finanzas, Consultado 22 de mayo 2022, <https://www.mef.gob.pe/es/quienes-somos/organizacion/organo-resolutivo-defensoria-contribuyente/421-acerca-del-ministerio/organo-resolutivod-nacional/4624-tribunal-fiscal>.

<sup>16</sup> Ministerio de Economía y Finanzas, “Conformación”.

<sup>17</sup> Passim.

- b) Uniformar la jurisprudencia y aprobar criterios que constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria, de conformidad con lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario.
- c) Formular propuestas de normas que considere necesarias para suplir deficiencias en la legislación tributaria y aduanera.
- d) Aprobar las materias en las que los vocales de las Salas Especializadas podrán resolver como órganos unipersonales.
- e) Establecer criterios de observancia obligatoria a ser seguidos por la Oficina de Atención de Quejas.
- f) Las demás funciones que señalen las disposiciones legales aplicables<sup>18</sup>.

Como bien se ha señalado anteriormente, la función más relevante de acorde al objeto de la presente investigación es a la que hace referencia el *sub b)*, pues a través de esta función, la Sala Plena del Tribunal Fiscal se encuentra habilitada para uniformar los diferentes criterios disímiles que apliquen las Salas Especializadas para resolver un conflicto, que devienen en decisiones contrarias, esto lo puede hacer a través de su función de unificación de la jurisprudencia. Es por ello que se le dedicará el siguiente apartado esta función tan importante.

### **1.2.2. Función de unificación de la jurisprudencia y emisión de criterios y disposiciones de carácter general**

Cuando el MEF hace referencia a la función de uniformar la jurisprudencia agrega “aprobar criterios que constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria, de conformidad con lo establecido por el artículo 154° del Código Tributario”, es menester dejar en claro que el término “jurisprudencia de observancia obligatoria” utilizado por el MEF en su ROF no es el correcto, por el motivo de que -como bien lo indica el MEF- la función de uniformar la jurisprudencia se remite al artículo 154° del Código Tributario.

El artículo 154° del TUO del Código Tributario establece lo siguiente<sup>19</sup> en relación con la función de la unificación de la jurisprudencia de la Sala Plena del Tribunal Fiscal:

Artículo 154:

(...) De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

<sup>18</sup> Funciones de la Sala Plena del Tribunal Fiscal según el artículo 22° del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas aprobado por Resolución Ministerial N° 301-2019-EF/41.

<sup>19</sup> Más allá del título que se le ha dado al artículo, pues los títulos de los artículos son referenciales.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial (...).

Por lo tanto, teniendo en cuenta que el artículo 154° del TUO del Código tributario establece expresamente que los criterios emitidos por la Sala Plena del Tribunal Fiscal en ejercicio de su función de unificación de la jurisprudencia constituyen precedentes de observancia obligatoria, no es correcto lo que afirma el MEF a través de su Reglamento de Organización y Funciones, pues existe una diferencia sustancial entre precedente y jurisprudencia, siendo el propio Código Tributario el que se decanta por el carácter de precedente de observancia obligatoria del Acuerdo de Sala Plena, diferenciándolo así de las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria, que tienen carácter de jurisprudencia de observancia obligatoria<sup>20</sup>.

Por lo tanto, en relación con la función de unificación de la jurisprudencia de la Sala Plena del Tribunal Fiscal es correcto decir que la función debe quedar de la siguiente manera: Uniformar la jurisprudencia y aprobar criterios y disposiciones de carácter general que constituyan precedentes de observancia obligatoria, de conformidad con lo establecido en el artículo 154° del Código Tributario. Por lo tanto, es menester dejar en claro que las decisiones tomadas por la Sala Plena del Tribunal Fiscal en ejercicio de la Función de unificar la jurisprudencia constituyen precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, específicamente, por las Salas Especializadas.

### ***1.2.3. Los criterios y disposiciones de carácter general emitidos por la Sala Plena del Tribunal Fiscal como precedentes de observancia obligatoria***

Ya se ha dicho que la Sala Plena del Tribunal Fiscal tiene una función de uniformar la jurisprudencia y que para poder hacerlo emite criterios y disposiciones de carácter general que constituyen precedentes de observancia obligatoria<sup>21</sup>, pero: ¿Qué es un precedente de observancia obligatoria?

Como parte de la respuesta a la pregunta planteada, es conveniente diferenciar entre jurisprudencia y precedente<sup>22</sup>. En primer lugar, se analizará la figura de la jurisprudencia, y precisando, que al hablar de jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, en palabras de Rubio Correa nos encontramos frente a una “especie de jurisprudencia”, pues la jurisprudencia como tal pertenece al ámbito judicial y ha sido tomada por el ámbito administrativo a manera de

<sup>20</sup> Véase el apartado 2.3.

<sup>21</sup> Véase el apartado 1.2.2.

<sup>22</sup> Teniendo en cuenta la confusión del Ministerio de Economía y finanzas al establecer que las decisiones de la Sala Plena constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria cuando en realidad constituyen precedentes de observancia obligatoria.



préstamo<sup>23</sup>, esto en virtud de que la Administración Pública ostenta entre sus funciones, la función de resolver conflictos que aparecen en la ejecución de las decisiones, por ejemplo, reclamaciones de los contribuyentes en materia tributaria<sup>24</sup>, y por lo tanto, las decisiones de la Administración Pública que surgen de esa resolución de conflictos y que se convierten en actos firmes pasan a ser una “especie” de jurisprudencia<sup>25</sup>.

En ese sentido, se puede decir que jurisprudencia administrativa, es toda aquella decisión administrativa que surge en materia de resolución de conflictos entre los administrados y la administración, y que por algún motivo<sup>26</sup> estos actos han adquirido firmeza. Por lo tanto, al hablar de jurisprudencia es necesario referirse a la decisión que surge de la resolución de un conflicto, es por ello, que la jurisprudencia administrativa nace de un caso concreto en particular. Cabe resaltar que se ha hecho referencia a la jurisprudencia administrativa como tal, ya que para que una jurisprudencia sea de observancia obligatoria no basta con que sea una decisión que resuelva un conflicto, sino que además de ello se debe cumplir con ciertos requisitos<sup>27</sup> para que esa decisión que tomó la Administración en un primer momento surgida de un caso concreto, tenga que ser aplicada en otros casos similares de manera obligatoria, en virtud del principio de igualdad y seguridad jurídica.

Por ende, se puede decir que la jurisprudencia administrativa, como dice Rubio Correa “es siempre fuente del Derecho para las partes y que lo resuelto es de cumplimiento obligado para ellas”<sup>28</sup>, mientras que la jurisprudencia de observancia obligatoria amplía su ámbito aplicación, pues esta ya no es aplicada solo a las partes, sino a todas las posteriores decisiones sobre casos similares de manera obligatoria, constituyendo fuente del derecho *stricto sensu*.

Por otro lado, es momento de analizar la figura del precedente, definido por Díez Sastre como “todo acto anterior con relevancia jurídica que puede proyectar efectos jurídicos hacia el futuro, condicionando el comportamiento de distintos sujetos -por ejemplo, los ciudadanos, los tribunales o la Administración- en casos similares”<sup>29</sup>. Nótese que al definirse al precedente en ningún momento se hace referencia a la resolución de un caso concreto, sino que basta con

---

<sup>23</sup> Marcial Rubio Correa, *El sistema jurídico. Introducción al Derecho*, (Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 2011), 173.

<sup>24</sup> *Ibíd.*, 170.

<sup>25</sup> *Ibíd.*, 171.

<sup>26</sup> Puede ser, entre otras causas, porque se ha consentido el acto administrativo o porque no se ha presentado recurso impugnatorio dentro del plazo legal.

<sup>27</sup> A manera de ejemplo, el artículo 154° del TUO del Código Tributario, establece como requisito para para que una jurisprudencia sea de observancia obligatoria que se interprete de modo expreso y con carácter general las normas tributarias o las emitidas en virtud de un criterio recurrente de las salas especializadas, entre otros.

<sup>28</sup> Rubio, *El sistema*, 173.

<sup>29</sup> Silvia Díez Sastre, *El precedente administrativo: Fundamentos y eficacia vinculante*, (Madrid: Editorial Marcial Pons, 2008), 70.

hablar de un acto anterior en el tiempo con relevancia jurídica para hablar de precedente -no de precedente de observancia obligatoria-, y este acto al que se hace referencia puede proyectar efectos jurídicos hacia el futuro.

Pero, así como se diferenció entre jurisprudencia y jurisprudencia de observancia obligatoria, es menester diferenciar ahora entre el precedente y precedente de observancia obligatoria, pues no todo precedente es de observancia obligatoria, sino que el precedente debe cumplir ciertos requisitos<sup>30</sup> para que esa “posibilidad de proyectar efectos jurídicos en el futuro” de la que habla Díez Sastre se convierta en una certeza, pues será seguro que ese precedente se aplicará de manera obligatoria en posteriores situaciones similares y condicionará el comportamiento de la administración y de los administrados.

Entonces, es momento de diferenciar entre jurisprudencia de observancia obligatoria y precedente de observancia obligatoria, partiendo de la idea de que en ambos, ambas disposiciones son aplicables de manera obligatoria, bajo ciertos requisitos a situaciones futuras similares, pero las decisiones que constituyen jurisprudencia necesariamente surgen de la resolución de un caso concreto pues se dan en el marco del ámbito de la resolución de conflictos de la Administración Pública, mientras que el precedente no necesariamente surge de un caso concreto, sino que basta con hablar de un acto anterior con relevancia jurídica en el tiempo, y no necesariamente de un acto proveniente de la resolución de un conflicto. Es más, en el caso concreto que se analiza, el artículo 154° del TUO del Código Tributario realiza una diferenciación marcada entre jurisprudencia de observancia obligatoria y precedente de observancia obligatoria, pues según referido artículo, la primera -jurisprudencia de observancia obligatoria- es propia de la RTF de observancia obligatoria, y por lo tanto, surge de la resolución de casos concretos, y el precedente es propio de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, con lo cual, surge de la resolución de cuestiones generales y abstractas.

Por lo tanto, no resulta infundado hacer la salvedad de que los criterios y disposiciones de carácter general que emite la Sala Plena del Tribunal Fiscal constituyen precedentes de observancia obligatoria, pues como se explicará más adelante<sup>31</sup>, los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal no surgen de la resolución de un caso concreto en particular, sino que son

---

<sup>30</sup> A manera de ejemplo, el artículo 154° del TUO del Código Tributario establece que las decisiones tomadas por la Sala Plena del Tribunal Fiscal decidiendo el criterio que debe prevalecer ante resoluciones o fallos contradictorios de las salas especializadas constituyen precedente de observancia obligatoria para las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.

<sup>31</sup> Véase el apartado 2.3.

decisiones que se toman de manera abstracta<sup>32</sup>, y ya que no se puede hablar de jurisprudencia sin que la decisión surja de la resolución de un caso particular, los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal -pues estos resuelven cuestiones generales y abstractas- quedarían fuera del ámbito de la función de uniformar la jurisprudencia -si es que esta se refiriese a jurisprudencia y no a precedentes-, cuando es evidente que los Acuerdos de Sala Plena nacieron para uniformar la jurisprudencia, es decir, que si la función de uniformar la jurisprudencia se refiriese a jurisprudencia de observancia obligatoria, los Acuerdos de Sala Plena quedarían fuera del ámbito de dicha función, pues estos constituyen precedentes de observancia obligatoria.

La confusión entre precedente y jurisprudencia no acaba con la mala redacción del Reglamento del Reglamento de Organización y Funciones del MEF, sino que esa mala concepción conlleva a que en la práctica no se sepa verdaderamente qué es un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal, originando que la definición que proporciona el Ministerio de Economía y Finanzas a la comunidad sobre estos actos sea una definición errada<sup>33</sup>. Es más, esta confusión no es propia del MEF, pues el artículo VI del Título Preliminar del TUO de la LPAG regula a los precedentes administrativos en los siguientes términos:

Artículo VI. - Precedentes administrativos

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

De referido artículo es posible darse cuenta que la norma condiciona la existencia de precedentes administrativos a la resolución de un caso particular, cuando esto es completamente

---

<sup>32</sup> Las decisiones de la Sala Plena del Tribunal Fiscal sobre cuestiones abstractas no son las únicas decisiones que se toman dentro de la Administración Pública de manera abstracta y que por lo tanto constituyen precedentes de observancia obligatoria, es más hay plenos jurisdiccionales en materia judicial cuyas decisiones vinculantes no se toman sobre la base de casos concretos, sino de materias abstractas, constituyendo estos precedentes de observancia obligatoria mas no jurisprudencia de observancia obligatoria.

<sup>33</sup> Véase el apartado 2.1.

contrario al concepto del precedente, pues como bien se ha dicho anteriormente, no es necesario que se resuelva un caso particular para que se hable de un precedente, precisamente, el hecho de resolver un caso en particular es lo que hace peculiar a la jurisprudencia. Entonces tal y como está redactado el artículo VI del Título Preliminar del TUO de la LPAG, en lugar de regularse la figura del precedente administrativo, se regula la figura de la jurisprudencia de observancia obligatoria, quedándose sin una regulación en la LPAG los precedentes administrativos, pues, si se ha querido regular los precedentes de observancia obligatoria, la regulación no es suficiente, pues se deja fuera del precepto verdaderos precedentes administrativos de observancia obligatoria.

Siguiendo el criterio que proporciona el TUO de la LPAG dejarían de ser precedentes administrativos, no solo los Acuerdos de Sala del Tribunal Fiscal, sino todas aquellas decisiones tomadas por las Salas Plenas de todas las Administraciones Públicas<sup>34</sup> que cuenten con estas unidades orgánicas y cuyas decisiones se basan en la resolución de planteamientos abstractos y no en la resolución de casos concretos, cosa que no tendría sentido, pues estas decisiones a las que se hace referencia, según las propias normas que regulan cada Administración Pública, resulta que no solo constituyen precedente administrativo sino que se aplican de manera obligatoria dentro del ámbito de la Administración Pública en que fueron emitidos, por ello negar la naturaleza de precedentes administrativos de estas decisiones iría contra la naturaleza de las funciones que realizan estas unidades orgánicas.

Para terminar este capítulo, es preciso señalar que lo desarrollado a lo largo de este apartado guarda completa relación con el texto del artículo 154° del TUO del Código Tributario, pues en este se reconoce expresamente el carácter del precedente de observancia obligatoria del Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal, por lo tanto, según lo explicado, aquel que incurre en una confusión es el Ministerio de Economía y Finanzas, que incluso va en contra de lo establecido por el artículo 154° del TUO del Código Tributario pues al establecer que las decisiones y criterios tomados por la Sala Plena constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria se dejaría de lado la figura del Acuerdo de Sala Plena, el cual constituye un precedente de observancia obligatoria, es más, hay que tener en cuenta que la Sala Plena como tal, no produce jurisprudencia, pues esta no resuelve casos particulares, las encargadas de producir jurisprudencia, y en su caso, jurisprudencia de observancia obligatoria, son las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal.

---

<sup>34</sup> Véase la nota 13.

Es por ello -y esta es la idea que se quiere dejar en claro al finalizar este capítulo- que los criterios y disposiciones de carácter general emitidos por la Sala Plena al uniformar la jurisprudencia constituyen precedentes de observancia obligatoria para las posteriores resoluciones emitidas por Tribunal Fiscal, pues devienen de la resolución de planteamientos generales y abstractos, más no de la resolución de casos particulares, y es así, como debió reconocer el MEF a través de su Reglamento de Organización y Funciones, la función de uniformar la jurisprudencia que ostenta la Sala Plena del Tribunal Fiscal.





## Capítulo 2

### Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal

Analizando de una manera más profunda la función de uniformar la jurisprudencia que ostenta la Sala Plena del Tribunal Fiscal, es momento de desarrollar el instrumento del que se vale la Sala Plena para cumplir con la función que le ha sido encomendada, y con ello, es preciso referirse a los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal.

#### 2.1. Definición de Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal a la luz del artículo 154° del TUO del Código Tributario

Como se adelantó al inicio del presente trabajo de investigación, la definición de Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal que proporciona el Ministerio de Economía y Finanzas, desde la consideración que se adopta en el presente trabajo, no es la correcta, pues se presta para todo tipo de confusiones, las cuales han originado que el propio Tribunal Fiscal no desarrolle la figura de los Acuerdos de Sala Plena de la manera idónea. El MEF define los Acuerdos de Sala Plena en los siguientes términos:

El Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal es el **instrumento legal mediante el cual el órgano de la Sala Plena**, compuesta por todos los Vocales del Tribunal Fiscal, **uniformiza y unifica los criterios de sus salas, establece criterios** que constituyen Jurisprudencia de Observancia Obligatoria disponiendo la publicación en el Diario Oficial El Peruano de la resolución que recoja su texto, **aprueba proyectos de iniciativas legislativas** para suplir las deficiencias de la legislación tributaria y **establece los procedimientos** que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal<sup>35</sup>.

De la definición de Acuerdos de Sala Plena que proporciona el MEF es preciso señalar que se fundamenta en los siguientes aspectos:

- a) Instrumento legal mediante el cual el órgano Sala plena del Tribunal Fiscal unifica y uniformiza los criterios de sus Salas.
- b) Establece criterios que constituyen Jurisprudencia de observancia obligatoria.
- c) La Resolución que recoge su texto se publica en el Diario Oficial.

En referencia al *sub* a) solo es preciso hacer una acotación, pues el MEF utiliza la expresión “uniformiza los criterios de sus Salas”, y como ya se ha visto anteriormente en el

---

<sup>35</sup> Ministerio de Economía y Finanzas, “Acuerdos de Sala Plena y Resoluciones de Observancia Obligatoria (Desde 1980)”, Ministerio de Economía y Finanzas, Consultado 22 de mayo 2022, <https://www.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/acuerdos-de-sala-plena-y-resoluciones-de-observancia-obligatoria>.

presente trabajo<sup>36</sup>, al interior del Tribunal Fiscal existe una organización estructural, dividida en unidades orgánicas, lo que hace que exista una diferenciación entre cada unidad orgánica, las cuales forman parte del Tribunal Fiscal como órgano, por lo cual, no se puede decir que una unidad orgánica forma parte de otra unidad orgánica, es por ello que es incorrecto decir que las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal pertenecen a la Sala Plena. Cuando los vocales de las Salas Especializadas conforman la Sala Plena, estos la constituyen como una estructura separada de las Salas Especializadas, es por ello que lo correcto en función al *sub a)* sería decir: “Instrumento Legal mediante el cual la unidad orgánica de la Sala Plena del Tribunal Fiscal realiza su función de uniformizar la jurisprudencia, unificando y uniformizando los criterios de las Salas Especializadas”

En relación al *sub b)* Establece criterios que constituyen Jurisprudencia de observancia obligatoria, es preciso señalar que el MEF arrastra el error cometido en su Reglamento de Organización de Funciones al desarrollar la función de unificación de la jurisprudencia, pues en la definición se señala que los acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal establecen criterios que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria, lo cual resulta contrario a la naturaleza de los Acuerdos de Sala Plena y la función de unificación de la jurisprudencia, pues como se ha explicado ampliamente en este mismo trabajo<sup>37</sup>, los Acuerdos de Sala Plena constituyen precedente de observancia obligatoria.

Por otro lado, cabe resaltar que en los Acuerdos de Sala Plena no solo se emiten criterios, sino que también se emiten disposiciones, esto está relacionado con su carácter normativo, sobre el cual luego se volverá<sup>38</sup>, y además estos criterios y disposiciones emitidos por la Sala plena en un Acuerdo de Sala Plena no solo son ello, sino que tienen un alcance general, pues el precedente que constituyen es de observancia obligatoria para las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal<sup>39</sup>, es por ello que lo correcto en función del *sub b)* sería decir: “Establece criterios y disposiciones de carácter general que constituyen precedentes de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal”.

Por último, en relación al apartado *sub c)* La Resolución que recoge su texto se publica en el Diario Oficial, es preciso señalar que este elemento de la definición es el que más confusiones ha traído. Lo que ha llevado a algunos autores<sup>40</sup> a afirmar que existe la necesidad

---

<sup>36</sup> Véase el apartado 1.1.2.

<sup>37</sup> Véase el apartado 1.2.3.

<sup>38</sup> Véase el apartado 2.2.3.

<sup>39</sup> Nótese que esto lo dice expresamente el artículo 154° del TUO del Código Tributario.

<sup>40</sup> María Caller y Regina Reyna, “los precedentes en nuestro ordenamiento jurídico: su regulación y emisión en materia tributaria”, *Themis: Revista De Derecho* 64 (2013): 30-35, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9534>.



de que el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal -de por sí precedente de observancia obligatoria- sea recogido en una resolución que constituya jurisprudencia de observancia obligatoria -esto es, una Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria<sup>41</sup>-, confusión a la que ha llevado el propio Tribunal Fiscal, al tratar a los Acuerdos de Sala Plena como unas simples reuniones que constan en acta, como si de una sociedad se tratase y que el resultado de ese acuerdo no vincule por sí mismo sino que tiene que ser plasmado en una Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria para que recién vincule, cuando esto es completamente innecesario, pues el Acuerdo de Sala Plena por si solo debe vincular y por ello debe ser publicado como tal, sin necesidad de que sea plasmado en una Resolución del Tribunal Fiscal.

Para analizar mejor este punto es menester determinar cómo es la forma en que el Tribunal Fiscal desarrolla actualmente los Acuerdos de Sala Plena:

- a) Se convoca a la Sala Plena del Tribunal Fiscal, puede ser convocada de oficio por el presidente del Tribunal Fiscal o a pedido de cualquier presidente de una Sala Especializada.
- b) Se realiza la sesión de la Sala Plena, se discute y se llega a un acuerdo.
- c) Se emite un Acta de Reunión de Sala Plena y un Informe de Sala Plena.
- d) El acuerdo al que llegó la Sala Plena es plasmado en una Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria, la cual es publicada en el Diario Oficial y constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

De lo expresado es menester preguntarse, ¿la manera en que el Tribunal Fiscal desarrolla los Acuerdos de Sala Plena es la correcta?, para responder a esta pregunta es menester recurrir nuevamente al artículo 154° del TUO del Código Tributario, el cual establece lo siguiente:

Artículo 154:

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por

---

<sup>41</sup> Esta confusión existente en la doctrina ha sido provocada por el mismo Tribunal Fiscal, al no darle el tratamiento que corresponde a los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal e incluso dar a conocer a la comunidad una definición de Acuerdo de Sala Plena que no respeta la naturaleza del mismo, ni guarda correlato con el artículo 154° del TUO del Código Tributario.

vía reglamentaria o por ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señala que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispone la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.

De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí, el Presidente del Tribunal deberá someter a debate en Sala Plena para decidir el criterio que deba prevalecer, constituyendo éste precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal.

La resolución a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial.

En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa.

De lo cual, para entender lo que actualmente está haciendo mal el Tribunal Fiscal, es preciso señalar que dentro del artículo 154° se regulan dos figuras, las cuales son, en primer lugar las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria, en adelante “RTF de observancia obligatoria” y en segundo lugar los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, dos figuras complementemente distintas, las cuales en su momento serán diferenciadas a detalle<sup>42</sup>, pero que para efectos de este apartado es importante tener en claro, que la RTF de observancia obligatoria es emitida por las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal o por la Oficina de Atención de Quejas y constituye jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, por lo tanto, surge de la resolución de un caso particular. Por otro lado, el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal es emitido por la Sala Plena del Tribunal Fiscal y constituye precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal, por lo tanto, surge de la resolución de una cuestión general y abstracta.

Es así que las RTF de observancia obligatoria se dan en un supuesto y los Acuerdos de Sala Plena se dan en otro, una RTF de observancia obligatoria se puede dar a raíz de lo siguientes supuestos:

- a) RTF que interprete de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias.
- b) RTF emitida en virtud del artículo 102<sup>o43</sup> del Código Tributario.

---

<sup>42</sup> Véase el apartado 2.3.3.

<sup>43</sup> El artículo 102° del TUO del Código Tributario establece lo siguiente:

“Artículo 102.- 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”.

- c) RTF emitida en virtud de un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas.
- d) RTF emitida por resolutores-secretarios de la Oficina de Atención de Quejas en materias de su competencia.

En relación al *sub a)* es preciso señalar que este supuesto se da cuando una Sala Especializada al momento de resolver un caso particular interpreta de un modo expreso y con carácter general la ley; por otro lado, respecto al *sub b)* es una atribución legal del Tribunal Fiscal al momento de resolver, y cuando se valga de esta atribución conferida, la resolución emitida por la Sala Especializada constituirá jurisprudencia de observancia obligatoria; en el *sub c)* la resolución es emitida por una Sala Especializada o por la Oficina de Atención de Quejas, pero en base a criterios recurrentes de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, según sea el caso<sup>44</sup>; y, por último el *sub d)* se refiere a una atribución otorgada a la Oficina de Atención de Quejas, que también podrá establecer jurisprudencia de observancia obligatoria en el ámbito de su competencia, esto es cuando resuelva las quejas interpuestas por los contribuyentes.

Pero un aspecto muy importante que establece expresamente el propio artículo 154° del TUO del Código Tributario, es que estas RTF de observancia obligatoria, emitidas en virtud de la función de resolución de conflictos que ostentan las Salas Especializadas, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, por lo tanto, resulta importante preguntarse, ¿Qué es la Administración Tributaria?, pues según lo expresado por el Código Tributario, el carácter vinculante de las RTF de observancia obligatoria encuentra sus límites en los órganos de la Administración Tributaria. En ese sentido, la Administración Tributaria es aquella que goza de las facultades de recaudación, fiscalización, determinación y sanción, por lo tanto, al hablar de Administración Tributaria es preciso referirse a SUNAT y a otras Administraciones que cuenten con las facultades tributarias establecidas por ley.

Por lo tanto, no es correcto referirse al Tribunal Fiscal como Administración Tributaria, pues este no cuenta con ninguna de las facultades con que cuenta la Administración Tributaria, por ejemplo, el Tribunal Fiscal no puede recaudar tributos, no puede fiscalizar, no puede

---

<sup>44</sup> Los parámetros para determinar la existencia de criterios recurrentes del Tribunal Fiscal que pueden dar lugar a la publicación de jurisprudencia de observancia obligatoria han sido establecidos en el Decreto Supremo N° 206-2012-EF.

determinar la obligación tributaria y no puede sancionar<sup>45</sup>. El Tribunal Fiscal, como ya se ha explicado al inicio de este trabajo<sup>46</sup>, es un órgano resolutor, que justamente resuelve los conflictos que se presentan entre la Administración tributaria, en el ejercicio de sus facultades de recaudación, fiscalización, determinación y sanción, con los contribuyentes, es por ello que el Tribunal Fiscal es un órgano con independencia en el ejercicio de sus funciones.

Por lo tanto, cuando el Código Tributario establece que las RTF de observancia obligatoria tienen fuerza vinculante para los órganos de la Administración Tributaria, se está refiriendo a SUNAT y a otras Administraciones que cuenten con las facultades tributarias establecidas por ley, más no al propio Tribunal Fiscal, el cual no se ve alcanzado por el efecto vinculante de una RTF de observancia obligatoria por no ser una Administración Tributaria, y es por ello, que el artículo 154° del TUO del Código Tributario contempla un segundo párrafo, el cual no tendría sentido si es que la RTF de observancia obligatoria alcanzara a las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal, pues este segundo párrafo empieza “De presentarse nuevos casos o resoluciones con fallos contradictorios entre sí”, ya que las Salas Especializadas no se ven alcanzadas por las RTF de observancia obligatoria, estas en sus decisiones pueden emitir fallos contradictorios al establecido en una RTF de observancia obligatoria, en cuyo caso es menester convocar a Sala Plena.

En la Sala Plena se evaluará el criterio que deba prevalecer, y este criterio o disposición constituye precedente de observancia obligatoria para las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, de lo cual queda clara la figura del Acuerdo de Sala plena como precedente que se ha venido defendiendo a lo largo de este trabajo, y por otro lado, la vinculatoriedad de un Acuerdo de Sala Plena si alcanza a las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal, pues estas en sus RTF tendrán que adoptar el criterio establecido.

---

<sup>45</sup> El Tribunal Fiscal es reconocido por las normas que lo regulan -TUO del Código Tributario y Reglamento de Organización y funciones del MEF- como un órgano resolutor, por lo tanto, sus funciones están orientadas a conocer y resolver, es decir, confirmar, revocar, declarar nulas decisiones de la Administración Tributaria mas no a recaudar, fiscalizar, determinar la obligación Tributaria ni sancionar a los contribuyentes. Por ende, no puede hablarse de una Administración Tributaria que no cuente con las facultades a las que hace referencia el Título II del Libro Segundo del TUO del Código Tributario, pues mencionado Título establece expresamente “Facultades de la Administración tributaria”, entendiéndose que aquellas que son Administraciones Tributarias contarán con esas facultades, *contrario sensu*, aquellas Administraciones que no cuenten con dichas facultades, no serán Administración Tributaria. Es por ello, que el Título I del Libro Segundo -donde se incluye al Tribunal Fiscal como órgano de la Administración- no se titula órganos de la Administración Tributaria, sino solo “órganos de la Administración”, pues se incluye al Tribunal Fiscal, que si es una Administración -Pública-, pero no Administración Tributaria, e inmediatamente después el Título II, empieza “Facultades de la Administración Tributaria”, especificando en este caso que ya se trata de las Administraciones Tributarias, de las que se excluye al Tribunal Fiscal.

<sup>46</sup> Véase el apartado 1.1.

El mismo artículo 154° del TUO del Código Tributario, inmediatamente después al párrafo que regula los Acuerdos de Sala Plena, continua “ La resolución<sup>47</sup> a que hace referencia el párrafo anterior así como las que impliquen un cambio de criterio, deberán ser publicadas en el Diario Oficial” y es ahí donde incrementa la confusión, pues el Tribunal Fiscal entiende que debe plasmar el Acuerdo de Sala Plena en una RTF de observancia obligatoria y publicar la RTF de observancia obligatoria, pero esto va en contra del propio artículo 154° del TUO del Código Tributario, pues en este mismo apartado se ha explicado que tanto, RTF de observancia obligatoria como Acuerdos de Sala Plena tienen un ámbito de aplicación distinto, es más, estrictamente, el Tribunal Fiscal al publicar una RTF de observancia obligatoria y no un Acuerdo de Sala plena no está vinculando a las Salas Especializadas sino solo a la Administración Tributaria.

Además, el que una RTF recoja un criterio emitido en un Acuerdo de Sala Plena para que se haga efectivo el mismo, no se encuentra dentro de los supuestos establecidos en el artículo 154° del TUO del Código Tributario para que una RTF sea RTF de observancia obligatoria, pues en ningún momento mencionado artículo establece que uno de los supuestos en los que surge una RTF de observancia obligatoria se da cuando la RTF recoge el criterio establecido en un Acuerdo de Sala Plena<sup>48</sup>, y como bien se sabe, para la Administración Pública, lo que no está permitido está prohibido, por ello los Acuerdos de Sala Plena deben tener su propia vía, tal como lo establece el artículo 154° del TUO del Código Tributario.

Por lo tanto, la idea que se quiere dejar en claro en este apartado es que la RTF de observancia obligatoria y el Acuerdo de Sala Plena no están vinculados, pues una RTF, si es que cumple con los requisitos del primer párrafo del artículo 154° puede ser publicada por sí sola, sin recurrir a una Sala Plena, y por surgir de la Resolución de un caso particular, constituirá jurisprudencia de observancia obligatoria, valga precisar, para los órganos de la Administración Tributaria<sup>49</sup>. Y, por otro lado, el Acuerdo de Sala Plena no necesita de una RTF que plasme el

---

<sup>47</sup> Nótese que el tercer párrafo del artículo 154° -refiriéndose a los Acuerdos de Sala Plena- del TUO del Código Tributario solo dice “Resolución” y no como en el primer párrafo -cuando se refiere a la jurisprudencia de observancia obligatoria- que, si dice “Las Resoluciones del Tribunal Fiscal”, de lo cual se puede denotar más aún que el fin de la norma no es que el Acuerdo de Sala plena se plasme en una RTF, sino que el Acuerdo de Sala Plena cuando unifique jurisprudencia debe tener la estructura de una Resolución.

<sup>48</sup> Es más, cuando una RTF recoge un criterio establecido en un Acuerdo de Sala Plena, no lo recoge para hacerlo efectivo y se publique como RTF de observancia obligatoria y constituya jurisprudencia de observancia obligatoria, simplemente lo recoge aplicándolo al caso concreto, lo que hace que dicha RTF sea simplemente ello, una RTF.

<sup>49</sup> Y tiene sentido el no vincular a otras Salas Especializadas, pues definitivamente en algunos casos y puede que no en otros, hayan participado en la formación de esas RTF, pues las RTF son emitidas por una sola Sala Especializada, cosa contraria pasa en el Acuerdo de Sala Plena, donde si intervienen todos los vocales de las Salas Especializadas, y por ello, los criterios y disposiciones surgidos de este si vinculan en su totalidad a las Salas Especializadas.

Acuerdo, pues según el propio Código Tributario “la resolución a la que hace referencia el párrafo anterior (...) deberá ser publicadas en el Diario Oficial”, refiriéndose al Acuerdo de Sala Plena<sup>50</sup>. Es preciso señalar que El Acuerdo de Sala Plena -al menos en materia de unificación de la jurisprudencia<sup>51</sup>- como tal debe ser una Resolución, más no una simple reunión, no se dice que no se reúnan, sino que el producto de esa reunión debe ser una resolución, un Acuerdo de Sala plena como una Resolución, y no actas ni informes, sino una Resolución<sup>52</sup> en todo el sentido de la palabra, pues la norma manda que esa resolución sea publicada en el Diario Oficial, y una vez publicada constituye precedente de observancia obligatoria para las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.

Con respecto a lo dicho en el párrafo anterior, es importante resaltar un problema práctico al que conlleva que el Acuerdo de Sala Plena no sea una resolución y no sea publicado como tal, pues al ser necesario que este sea recogido por una RTF de observancia obligatoria, lo que en realidad hace la RTF, debido a que las Salas Especializadas no ostentan la función de uniformar la jurisprudencia -sino la de resolver controversias-, es resolver el caso concreto en base a lo establecido en el Acuerdo de Sala Plena, para luego establecerlo como jurisprudencia de observancia obligatoria, pues dicho criterio como tal surge de la resolución de un caso concreto, y por ello solo vincularía a los órganos de la Administración Tributaria, lo cual sería desconocer la figura de los Acuerdos de Sala Plena y la función de uniformar la jurisprudencia, pues si todo constituye -Acuerdo de Sala Plena y RTF de observancia obligatoria- jurisprudencia de observancia obligatoria, nunca se llegaría a vincular a las Salas Especializadas, las cuales -como lo establece el artículo 154° del TUO del Código Tributario- se ven vinculadas por un precedente de observancia obligatoria.

Es más, si se aceptase -que no debería ser el caso- que las RTF de observancia obligatoria también pueden constituir precedente de observancia obligatoria y no solo jurisprudencia de observancia obligatoria -que es su función propia-, se entraría en otro problema práctico<sup>53</sup>, pues habrían RTF que constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria y por lo cual solo vincularían a los órganos de la Administración Tributaria, y

---

<sup>50</sup> Pues en el “párrafo anterior” al que se refiere la parte citada del artículo no se regula la resolución de un caso concreto, del cual surge una RTF de observancia obligatoria y con ello jurisprudencia de observancia obligatoria, sino que se regula la emisión de una disposición de carácter general surgida de la resolución de cuestiones abstractas, actuación propia de la Sala Plena del Tribunal Fiscal en la emisión de Acuerdos de Sala Plena, que constituyen precedente de observancia obligatoria.

<sup>51</sup> Pues así lo establece el artículo 154° del TUO del Código Tributario.

<sup>52</sup> En la que el informe realizado podría adjuntarse como una parte integrante de la resolución, pero es necesaria una resolución.

<sup>53</sup> Además de que las Salas Especializadas se extralimitarían de su función originaria, que es la resolución de casos concretos, y como ello la emisión de -y solo de- jurisprudencia de observancia obligatoria.

también habrían RTF que constituyan precedentes de observancia obligatoria, y que por ello vinculan al propio Tribunal Fiscal, lo cual llevaría a la pregunta ¿Cómo es que un mismo acto puede tener dos ámbitos de aplicación completamente distintos?, además -claro está- del problema que significaría en la práctica diferenciar entre uno y otro supuesto.

Cabe resaltar que el último párrafo del artículo 154° del TUO del Código Tributario establece una disposición que ayuda aún más a determinar el carácter de precedente de los Acuerdos de Sala plena y no de jurisprudencia, pues establece que “En los casos de resoluciones que establezcan jurisprudencia de observancia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa”. De lo cual es menester resaltar que el artículo hace referencia al proceso contencioso-administrativo, al cual se llega impugnando una RTF, precisamente porque esa RTF resolvió un caso concreto, y al resolver un caso concreto se habla de jurisprudencia, pero más allá de ello cabe resaltar que el artículo en ningún momento señala “En los casos de resoluciones que establezcan precedente de observancia obligatoria, la Administración Tributaria no podrá interponer demanda contencioso-administrativa”, pues como bien se ha dicho, el precedente es propio del Acuerdo de Sala Plena y no sería posible interponer una demanda contencioso-administrativa contra un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal<sup>54</sup>, es por ello que no se establece prohibición alguna a la Administración Tributaria respecto de la impugnación de los Acuerdos de Sala Plena -precedentes de observancia obligatoria-<sup>55</sup>. En relación con la forma de impugnar un Acuerdo de Sala Plena, eso es lo que busca responder el presente trabajo de investigación, luego se volverá sobre ello<sup>56</sup>.

Entonces, ¿Cuál sería la forma correcta de emitir los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal?

- a) Presencia de nuevos casos o Resoluciones con fallos contradictorios emitidas por las Salas Especializadas o por la Oficina de Atención de Quejas.
- b) Se convoca a Sala Plena, de oficio por el presidente o a pedido de cualquier presidente de una Sala Especializada.

---

<sup>54</sup> Más adelante se desarrollará el carácter normativo de los acuerdos de Sala plena del Tribunal Fiscal, siendo esta la principal razón por la que un Acuerdo de Sala Plena no puede ser impugnado por la vía del proceso contencioso administrativo.

<sup>55</sup> Pues no es necesario establecer una prohibición a la Administración Tributaria de interponer demanda contencioso administrativa, si es que por la naturaleza del acto -Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal- no se puede interponer demanda contencioso administrativa; y, es por ello que solo se establece la prohibición respecto de la jurisprudencia de observancia obligatoria -Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria-, donde si es posible interponer demanda contencioso administrativa, impugnando la Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria.

<sup>56</sup> Véase el apartado 3.2.2.

- c) Se debate, se toma la decisión sobre el criterio que debe prevalecer, y se llega a un Acuerdo de Sala Plena.
- d) Se emite el Acuerdo de Sala Plena -como una Resolución- estableciendo la disposición de carácter general, emitida por la misma Sala Plena del Tribunal Fiscal.
- e) Se publica el Acuerdo de Sala Plena -como una Resolución- y constituye precedente de observancia obligatoria para las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.

Cabe resaltar que otras Administraciones Públicas<sup>57</sup> que cuentan también con Sala Plena y emiten precedentes de observancia obligatoria, lo hacen a través de resoluciones emitidas por la propia Sala plena y no necesitan de una resolución de otra unidad orgánica en donde plasmar el acuerdo, entonces lo expresado en el presente apartado se fundamenta en lo establecido por el artículo 154° del TUO del Código Tributario y además no se contradice en la realidad con la actividad de otros órganos de otras Administraciones Públicas que desarrollan la misma función.

Entonces en relación al *sub c)* La Resolución que recoge su texto se publica en el Diario Oficial, lo correcto sería señalar: “Cuya estructura y forma de emitirse es la de una Resolución emitida por la misma Sala Plena, la cual debe ser publicada en el Diario Oficial”, quedando la definición de Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal que se propone en el presente trabajo, de la siguiente manera: El Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal es el Instrumento Legal mediante el cual la unidad orgánica de la Sala Plena del Tribunal Fiscal realiza su función de uniformizar la jurisprudencia, unificando y uniformizando los criterios de las Salas Especializadas, mediante el cual se establecen criterios y disposiciones de carácter general surgidos de la resolución de cuestiones generales y abstractas. Su estructura y forma de emitirse es la de una Resolución emitida por la misma Sala Plena y publicada en el Diario Oficial, que constituye precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.

Es importante resaltar que tanto, en la definición propuesta, como en el desarrollo del presente apartado, no se ha tratado la última parte de la definición de Acuerdo de Sala Plena del Ministerio de Economía y Finanzas, referida parte señala que el Acuerdo de Sala Plena “(...) aprueba proyectos de iniciativas legislativas para suplir las deficiencias de la legislación tributaria y establece los procedimientos que permitan el mejor desempeño de las funciones del Tribunal Fiscal”, pues lo relevante para la presente investigación es solo lo referido al Acuerdo de Sala Plena en su función de unificación de la Jurisprudencia.

---

<sup>57</sup> Véase la nota 13.



Es preciso señalar que la necesidad de la emisión de un Acuerdo de Sala Plena con la estructura de una Resolución emitida por la misma Sala Plena del Tribunal Fiscal, es propia del Acuerdo de Sala Plena cuando se desarrolle la función de unificación de la jurisprudencia, pues así lo exige el artículo 154° del TUO del Código Tributario. Por otro lado, se reconoce la existencia de otras funciones del Tribunal Fiscal<sup>58</sup>, entre ellas, funciones internas cuyo ámbito de aplicación se da al interior del Tribunal Fiscal, y para ello también se utilizan los Acuerdos de Sala Plena, por ejemplo para llegar a consensos sobre procedimientos internos del Tribunal Fiscal, pero es menester resaltar que a esas funciones no se refiere el artículo 154° del TUO del Código Tributario cuando exige la publicación en el Diario Oficial del Acuerdo de Sala Plena como Resolución, pues no es necesaria una publicación de un procedimiento interno y mucho menos, constituye precedente de observancia obligatoria, es por ello que en relación a las funciones del Tribunal Fiscal, que no sean la de unificación de la jurisprudencia, al no existir una exigencia legal que determine lo contrario se pueden seguir desarrollando de la misma manera por parte del Tribunal Fiscal<sup>59</sup>.

Por lo tanto, la definición que se ha propuesto y el desarrollo del presente trabajo de investigación, se circunscribe específicamente al Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal emitido por la Sala Plena en su función de unificación de la jurisprudencia, pues es ese ámbito aquel que se está desarrollando de manera errónea en la actualidad por parte del Tribunal Fiscal, y necesita ser corregido. Es por ello, que cuando el presente trabajo se refiere a Acuerdo de Sala Plena, es preciso referirse al Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal emitido en el ámbito de la función de unificación de la jurisprudencia, es decir, aquel que tiene estructura de una Resolución, se publica en el Diario Oficial y que constituye precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.

## **2.2. Naturaleza jurídica del Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal**

En el apartado anterior se ha desarrollado la definición de Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal, valga decir, emitido en virtud de la función de unificación de la de la jurisprudencia que ostenta la Sala Plena del Tribunal Fiscal, ahora es menester ahondar en la naturaleza jurídica del objeto de la presente investigación. Para el desarrollo del presente apartado es importante resaltar que el análisis se hará en función de la definición de Acuerdo

---

<sup>58</sup> Véase el apartado 1.2.1.

<sup>59</sup> Y tiene sentido, pues la afectación en el administrado que provoca un Acuerdo de Sala Plena, que unifica la jurisprudencia y constituye precedente de observancia obligatoria -por eso se exige la publicación en el Diario Oficial del Acuerdo de Sala Plena como resolución- no es la misma que la producida por un Acuerdo de Sala Plena que establece un procedimiento interno del Tribunal Fiscal -por eso no se exige una resolución y menos una publicación en el Diario Oficial de dicho acuerdo-.

de Sala Plena propuesta y la manera en que el Tribunal Fiscal realmente debe desarrollar los Acuerdos de Sala Plena, cuestiones planteadas en el apartado anterior<sup>60</sup>, pues esa es la manera en que en realidad debería ser concebido y desarrollado el Acuerdo de Sala Plena por parte del Tribunal Fiscal. Es por ello que, a partir de este momento, el análisis de la figura de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal se basará en “lo que verdaderamente es”, de conformidad con el artículo 154° del TUO del Código Tributario.

En referencia a la naturaleza jurídica, Zegarra Mulánovich, citando a Diez-Picazo<sup>61</sup> señala que la naturaleza jurídica posee tres dimensiones: funcional, estructural y sistemática o didáctica.

- a) Una naturaleza funcional, que pretende responder a la pregunta ¿Para qué sirve esta institución en la sociedad?
- b) Una naturaleza estructural, que pretende responder a la pregunta ¿Cómo se configura este fenómeno?, es decir, cuál es su estructura básica y cuáles sus elementos.
- c) Una naturaleza sistemática o didáctica, que pretende averiguar a qué área del Derecho (como ciencia), y dentro de ella, a qué parte pertenece el estudio de esta figura<sup>62</sup>.

Respecto al *sub a)* es menester responder a la pregunta ¿Para qué sirven los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal?, la respuesta a esta pregunta a salido a la luz a lo largo del desarrollo del presente trabajo de investigación, pues la función de los mismos es uniformar la jurisprudencia y con ello, se busca garantizar el principio de predictibilidad y seguridad jurídica.

En referencia al *sub c)* se debe decir que el estudio de los Acuerdos de Sala Plena el Tribunal Fiscal se encuentra dentro de los alcances del Derecho Público y dentro de este, del Derecho Tributario, pues los precedentes de observancia obligatoria que establece un Acuerdo de Sala Plena son de aplicación en las futuras resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, por lo tanto, la aplicación de los mismos afecta tanto a la Administración Tributaria, como a los contribuyentes, pues el Tribunal Fiscal resuelve en última instancia los conflictos de estos, y si fuera el caso, aplicará el precedente de observancia obligatoria emitido en un Acuerdo de Sala Plena.

<sup>60</sup> Entonces el análisis no se basará en “lo que sucede actualmente”, pues la manera como está desarrollando actualmente el Tribunal Fiscal los Acuerdos de Sala Plena no es la correcta, sino en “lo que verdaderamente es” pues esa es la manera en que deben ser desarrollados los Acuerdos de Sala Plena, en correlato con el artículo 154° del TUO del Código Tributario según lo explicado en el apartado 3.1 del presente trabajo de investigación.

<sup>61</sup> Luis Diez-Picazo, *El arbitrio de un tercero en los negocios jurídicos*, (Barcelona: Bosch Casa Editorial, 1957), 107.

<sup>62</sup> Álvaro Zegarra Mulánovich, “Notas de Títulos Valores. Apuntes para el curso de Derecho Mercantil 3” (Libro de apoyo a la docencia, Universidad de Piura, 2019), 81-82. El autor analiza la naturaleza jurídica de los Títulos Valores, pero al ser un concepto tan general, como lo es la naturaleza jurídica de una institución, puede ser aplicable a cualquier otra institución, con fines de determinar la naturaleza jurídica de la misma.

Y, por último, en relación al *sub b)* es menester responder a la pregunta ¿Cómo se configura este fenómeno?, para responder a la pregunta, según lo que se ha venido desarrollando a lo largo del presente trabajo se tiene claro que el Acuerdo de Sala Plena forma parte del Derecho Público y que es emitido por el Tribunal Fiscal, entonces surge la pregunta: ¿El Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal es un acto administrativo?, dependiendo de la respuesta a esta pregunta, se podría decir, que al hablar de la naturaleza jurídica estructural de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal, esta es la de un acto administrativo. Atendiendo a lo complejo que puede ser analizar si el Acuerdo de Sala plena del Tribunal Fiscal es un acto administrativo o no lo es, se ha dedicado un apartado a dilucidar esta cuestión.

### **2.2.1. El Acuerdo de Sala Plena del Tribunal fiscal como acto administrativo**

En el apartado anterior surgió la pregunta ¿El Acuerdo de Sala plena del Tribunal fiscal es un acto administrativo?, cuestión que será resuelta en el presente apartado. En primer lugar, es menester responder a la pregunta ¿Qué es un acto administrativo?

Abruña Puyol, en concordancia con la mayoría de la doctrina, define al acto administrativo como “toda declaración de la Administración Pública que trae como consecuencia la producción de efectos jurídicos en ejercicio de una potestad administrativa”<sup>63</sup>, de lo cual se puede concluir, que para hablar de un acto administrativo se necesita lo siguiente:

- a) Declaración productora de efectos jurídicos.
- b) Procedencia de una Administración Pública.
- c) En ejercicio de una potestad administrativa.

Entonces, para determinar si el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal es un acto administrativo, se debe verificar el cumplimiento, valga decir concurrente de las características mencionadas. Por cuestiones didácticas, se empezará analizando si el Acuerdo de Sala del Tribunal Fiscal es producido por una Administración Pública, pues si así no fuere, no tendría sentido seguir analizando los demás elementos.

La Administración Pública es definida por Abruña Puyol, siguiendo a Martínez López-Muñiz como “organización del poder público que actúa con potestad administrativa”<sup>64</sup>, de lo cual se identifica a la Administración Pública como algo subjetivo, una organización, definida por un elemento jurídico formal, la potestad administrativa<sup>65</sup>.

<sup>63</sup> Antonio Abruña Puyol, “Sobre el así denominado concepto estricto de acto administrativo”, *Foro Jurídico* 15 (2016): 252, <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/1985>.

<sup>64</sup> Antonio Abruña Puyol, *Delimitación jurídica de la Administración Pública en el ordenamiento peruano*, (Lima: Palestra Editores, 2010), 67.

<sup>65</sup> *Ibíd.*

Es preciso señalar, como ya se ha dicho anteriormente, que los Acuerdos de Sala Plena son emitidos por la Sala Plena del Tribunal Fiscal, unidad orgánica que forma parte del Tribunal Fiscal, el cual posee una estructura organizada en unidades orgánicas y forma parte a su vez de la estructura del Ministerio de Economía y Finanzas, y el MEF a su vez forma parte del Poder Ejecutivo. En ese sentido no se requiere un mayor análisis para determinar que el Tribunal Fiscal es una organización del poder público, pues posee una estructura organizada con un fin en común, el cual es el interés general, lo cual lo hace una organización, y al formar parte del MEF<sup>66</sup>, no queda dudas que se está hablando de una organización del poder público.

Pero además del elemento subjetivo se debe analizar el elemento jurídico formal, pues esta organización del poder público tiene que actuar en ejercicio de una potestad administrativa, la cual se refiere a la capacidad de generar unilateralmente efectos jurídicos en el administrado<sup>67</sup>, incluso con la capacidad de imponerlos con una presunción *iuris tantum* de legalidad<sup>68</sup>, con legalidad se refiere a que toda actuación de la Administración Pública se somete al principio de legalidad, la Administración Pública se vincula de manera positiva<sup>69</sup> al ordenamiento jurídico; y por *iuris tantum* se entiende que la actuación de la Administración Pública admite prueba en contrario, es por ello que puede ser impugnada, teniendo en cuenta justamente su vinculación al ordenamiento jurídico.

Cuando se analizaron las funciones del Tribunal Fiscal<sup>70</sup>, se señaló que una de las principales funciones del Tribunal Fiscal, e incluso el MEF la incluye dentro de su definición, es la de resolver en última instancia administrativa los conflictos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, no cabe duda, que las Resoluciones del Tribunal o un Acuerdo de Sala Plena generan efectos jurídicos en el administrado, que incluso se les pueden imponer, pues una Resolución del Tribunal Fiscal se puede aplicar de manera obligatoria -tiene carácter de ejecutividad y ejecutoriedad- a las partes que formaron parte de la controversia (Administración Tributaria y contribuyente), y un Acuerdo de Sala Plena se debe aplicar de manera obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal, entonces existen efectos jurídicos en la actuación del Tribunal Fiscal y además la capacidad de imponérselos al Administrado, por otro lado, las actuaciones del Tribunal Fiscal se someten al principio de legalidad, pues el Tribunal debe sujetarse al ordenamiento jurídico al momento de emitir sus

---

<sup>66</sup> Pues el Reglamento de Organización y Funciones del MEF lo incluye dentro de su estructura como “El órgano resolutorio del Ministerio (...)”.

<sup>67</sup> Abruña, “Sobre el así denominado concepto”, 255.

<sup>68</sup> Abruña, *Delimitación jurídica*, 100 y ss.

<sup>69</sup> Para la Administración Pública “Lo que no está permitido está prohibido”.

<sup>70</sup> Véase el apartado 1.2.1.

resoluciones y decidir Acuerdos de Sala Plena<sup>71</sup>, y estas resoluciones pueden ser impugnadas por los administrados<sup>72</sup>, justamente cuestionando su legalidad. Por lo tanto, es menester afirmar que el Tribunal Fiscal actúa en ejercicio de una potestad administrativa, esto es con una presunción *iuris tantum* de legalidad. Habiendo llegado a la conclusión de que al hablar de Tribunal Fiscal se habla de una organización del poder público, que actúa con potestad administrativa, es menester concluir, que el Tribunal Fiscal es una Administración Pública, por lo tanto, se debe dar por cumplido el primer elemento que haría acto administrativo al Acuerdo de Sala Plena, esto es, “producido por una Administración Pública”.

Es más, si se quiere recurrir a la legalidad, específicamente al artículo I del Título preliminar del TUO de la LPAG también se obtiene la misma respuesta, pues el inciso uno de este artículo regula como Administración Pública, al Poder Ejecutivo, incluyendo Ministerios y Organismos Públicos, con lo cual, el Tribunal Fiscal, al ser el un órgano resolutorio del Ministerio de Economía y Finanzas, encaja dentro de la lista de Administraciones Públicas que se establece en el artículo I del Título preliminar del TUO de la LPAG.

Por lo tanto, es momento de analizar el siguiente elemento, la Declaración productora de efectos jurídicos, en referencia a ello, en primer lugar, hay que determinar si el Acuerdo de Sala Plena es una declaración.

La declaración producida por una Administración Pública no se limita a una declaración de voluntad -que es lo común cuando se habla de actos jurídicos- sino que además se extiende a una declaración de juicio (como es el caso de los dictámenes e informes), conocimiento (como certificaciones y atestados) y deseo (como las propuestas), por lo tanto, al hablar de la declaración propia de un acto administrativo se especifica que se trata de una declaración de juicio, conocimiento, deseo o voluntad<sup>73</sup>.

El Acuerdo de Sala Plena, tal y como se ha conceptualizado en la definición propuesta en este trabajo, específicamente, el emitido en virtud de la función de unificación de la jurisprudencia, es una resolución, es decir, un documento mediante el cual se expresa la Administración Pública, en este acto, mediante una disposición de carácter general, se decide el criterio que debe prevalecer ante jurisprudencia disímil y esta decisión constituye precedente de observancia obligatoria, por lo tanto, se debe decir que es una declaración de voluntad, pues

---

<sup>71</sup> A tal punto que la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 4293-2012-PA/TC, revoca el precedente establecido en la STC N° 3741-2004-AA/TC que otorgaba la facultad a los Tribunales Administrativos de poder aplicar el control difuso.

<sup>72</sup> Las RTF a través de un proceso contencioso-administrativo y el medio para impugnar un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal es el objeto del presente trabajo.

<sup>73</sup> Abruña, “Sobre el así denominado concepto”, 253-255.

la Administración se ha expresado en un sentido decidiendo un criterio que debe prevalecer y busca que sea cumplido, de manera obligatoria, a través de la publicación del Acuerdo de Sala Plena. Cabe resaltar que la forma en que se emite un Acuerdo de Sala Plena guarda relación con el artículo 4° del TUO de la LPAG, pues en este se establece lo siguiente:

Artículo 4.- Forma de los actos administrativos

4.1 Los actos administrativos deberán expresarse por escrito, salvo que, por la naturaleza y circunstancias del caso, el ordenamiento jurídico haya previsto otra forma, siempre que permita tener constancia de su existencia (...).

El artículo 4° del TUO de la LPAG establece que los Actos Administrativos deben constar por escrito, lo cual es propio del carácter de declaración del mismo, por lo tanto, en este aspecto, es importante traer a colación la precisión que se hizo en el apartado que define el Acuerdo de Sala Plena, pues tal y como se ha definido, el Acuerdo por sí solo es una resolución, y al ser una resolución debe constar por escrito, y más aún si debe ser publicada en el Diario Oficial, por lo tanto, no queda dudas de que el Acuerdo de Sala Plena es una declaración.

Por otro lado, en este requisito no basta con una simple declaración, sino que la declaración tiene que producir efectos jurídicos en el administrado, los cuales pueden ser directos o indirectos, favorables o de gravamen, entre otros, lo importante es que se produzca un efecto en la esfera jurídica del administrado<sup>74</sup>. El artículo 1° del TUO de la LPAG regula la declaración productora de efectos jurídicos, en el marco de la definición de acto administrativo en los siguientes términos:

Artículo 1.- Concepto de acto administrativo

1.1. 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.

De lo cual se concluye que los efectos jurídicos se producen sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados, a lo cual hay que agregar que el Acuerdo de Sala Plena constituye precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, por lo tanto, este precedente tendrá que ser aplicado de manera obligatoria cuando las Salas Especializadas resuelvan en un caso que amerite la aplicación del precedente. Es importante resaltar que las Salas Especializadas resuelven en última instancia las controversias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, por lo tanto, el administrado se encuentra sometido a la aplicación de ese precedente en una decisión que

---

<sup>74</sup> *Ibíd.*

resuelve su controversia, y por ello, desde que el Acuerdo de Sala Plena es publicado en el Diario Oficial -pues en ese momento se hace de conocimiento para todos los ciudadanos- se produce una modificación en la situación jurídica del contribuyente, pues como tal, este puede formar parte de un procedimiento administrativo ante el Tribunal Fiscal y se le aplicará el precedente, además la propia Administración Tributaria adecua su actuación en función del precedente vinculante, cosa que también hace el contribuyente<sup>75</sup>. Por lo tanto, no se puede decir que un Acuerdo de Sala Plena no genera efectos jurídicos en el Administrado.

En este aspecto también es importante traer colación la definición de Acuerdo de Sala Plena propuesta, pues en esta se estableció que el Acuerdo de Sala Plena es una Resolución y debe ser publicada en el Diario Oficial. Respecto a ello se resaltó la actuación errada por parte del propio Tribunal Fiscal, pues en contra de lo establecido por el artículo 154° del TUO del Código Tributario, para el Tribunal Fiscal ni el Acuerdo de Sala Plena es una Resolución, ni es publicado en el Diario Oficial, sino que es tratado como un reunión que consta en acta y que se plasma en una RTF y esa RTF recién es publicada y es la que establece el criterio de observancia obligatoria, como jurisprudencia de observancia obligatoria, lo que hace plantearse la cuestión a la que hace referencia el numeral 1.2 del artículo 1 del TUO de la LPAG, en el cual se establece lo siguiente:

Artículo 1.- Concepto de acto administrativo

(...) 1.2 No son actos administrativos:

1.2.1 Los actos de administración interna de las entidades destinados a organizar o hacer funcionar sus propias actividades o servicios. Estos actos son regulados por cada entidad, con sujeción a las disposiciones del Título Preliminar de esta Ley, y de aquellas normas que expresamente así lo establezcan.

1.2.2 Los comportamientos y actividades materiales de las entidades.

Con lo cual se pone en duda el carácter de acto administrativo del Acuerdo de Sala Plena, tal y como es desarrollado actualmente por el Tribunal Fiscal, pues en ese sentido sería un acto interno del Tribunal Fiscal, pues es una simple reunión en la que se toma un acuerdo y ese acuerdo no vincula por sí solo al exterior de la propia Administración Pública que lo emitió. Pero el Administrado no tiene por qué verse afectado por la errónea actuación de la

---

<sup>75</sup> Por ejemplo, si en un Acuerdo de Sala Plena se estableció que si en el marco de la actividad de fiscalización el contribuyente emite una declaración rectificatoria a causa de los reparos emitidos por la Administración Tributaria, los aspectos rectificatorios no son materia de controversia ante una posible impugnación de la resolución de determinación, entonces el contribuyente se cuidara de no emitir declaraciones rectificatorias dentro de los procedimientos de fiscalización de los que forme parte. No se puede negar que esto es un efecto jurídico provocado por un Acuerdo de Sala Plena, en la situación concreta de los contribuyentes, es decir, de los administrados.

Administración Pública, pues la manera en que desarrolla actualmente el Tribunal Fiscal los Acuerdos de Sala Plena, según lo explicado ampliamente en este trabajo<sup>76</sup>, contradice lo regulado por el artículo 154° del TUO del Código Tributario, en el cual se establece que el Acuerdo de Sala Plena debe ser una resolución emitida por la misma Sala Plena, y debe ser publicada en el Diario Oficial y constituir precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal. Por lo tanto, atendiendo a lo establecido por el artículo 154° del TUO del Código Tributario se debe decir que el Acuerdo de Sala Plena no es solo una declaración, sino que también produce efectos jurídicos en el administrado, configurándose así el segundo elemento que haría acto administrativo al Acuerdo de Sala Plena, “declaración productora de efectos jurídicos”.

Respecto al tercer y último elemento, En ejercicio de una potestad administrativa, es preciso señalar que ya se ha analizado y se ha determinado, de manera general que la actuación del Tribunal Fiscal se realiza en ejercicio de una potestad administrativa, pero es momento de determinar si cuando el Tribunal Fiscal emite un Acuerdo de Sala Plena, de manera concreta, lo hace en ejercicio de la potestad administrativa que ostenta, pues “el acto administrativo debe reflejar el modo de actuar propio de la Administración Pública”<sup>77</sup>.

Se entiende la potestad administrativa es la capacidad de generar unilateralmente efectos jurídicos en el administrado incluso con la capacidad de imponerlos, cuya validez y eficacia descansan en una presunción *iuris tantum* de legalidad<sup>78</sup>. Por lo tanto, habrá que preguntarse si el Acuerdo de Sala Plena cumple con estas características.

Sobre la capacidad de generar efectos jurídicos del Acuerdo del Sala Plena ya se ha hablado en el presente apartado<sup>79</sup>, determinando que este produce efectos jurídicos, a lo cual se debe agregar que se habla de la producción de efectos jurídicos de manera unilateral, pues no se necesita la aceptación de los administrados para que se produzcan los efectos que genera un Acuerdo de Sala Plena, además el Tribunal Fiscal impone los efectos de este precedente, pues quiera o no quiera el administrado que se le aplique el precedente, se le va a aplicar, y por lo tanto, obligatoriamente, tiene que adecuar su actuación a lo establecido por el precedente, esto también se relaciona con el carácter normativo de los Acuerdos de Sala Plena, sobre el cual luego se volverá.

---

<sup>76</sup> Véase el apartado 2.1.

<sup>77</sup> Abruña, “Sobre el así denominado concepto”, 255.

<sup>78</sup> *Ibíd.*, 258.

<sup>79</sup> Véase la nota 75.



Por último, hay que tener en cuenta, que cuando el Tribunal Fiscal emite un Acuerdo de Sala Plena se debe sujetar al ordenamiento jurídico, en virtud del principio de legalidad, por lo tanto, cualquier vulneración al principio de legalidad puede ser cuestionada, justamente por aquellos en los que recaen los efectos del Acuerdo de Sala Plena, esto es, por los administrados, pues la validez y eficacia de del Acuerdo de Sala Plena descansa sobre una presunción *iuris tantum*, es decir, que puede ser impugnada, el modo en el cual el administrado podría impugnar un Acuerdo de Sala Plena, es el objeto del presente trabajo.

Por lo tanto, se puede decir que el Acuerdo de Sala Plena cumple con el hecho de que es producido en ejercicio de una potestad administrativa, por lo tanto, se pueden dar por cumplidos los tres elementos a los que hace referencia la definición recogida al inicio de este apartado, es así que, se concluye que el Acuerdo de Sala Plena es una declaración producida por una Administración Pública productora de efectos jurídicos en ejercicio de una potestad administrativa, y por ende al hablar de la naturaleza jurídica estructural del Acuerdo de Sala Plena se puede decir que esta es la de un acto administrativo, pero se puede ir más allá, pues Actos Administrativos hay de diferentes tipos, es por ello, que con el ánimo de ser más específicos y coadyuvar a los fines de la presente investigación, en el siguiente apartado se determinará qué tipo de acto administrativo es el Acuerdo de Sala Plena en función del criterio del sujeto pasivo, específicamente en los actos externos.

### **2.2.2. *El Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal: ¿acto administrativo general?***

En el apartado anterior se llegó a la conclusión de que la naturaleza jurídica del Acuerdo de Sala es la de un acto administrativo, pero se ha creído conveniente ir un poco más allá, pues en este apartado se determinará específicamente que tipo de acto administrativo es el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal.

En ese sentido, siguiendo a Abruña Puyol y Baca Oneto es menester, clasificar a los actos administrativos en función del sujeto pasivo, que los divide en actos internos y externos, de los cuales se analizará los segundos, siguiendo ese criterio de clasificación, los actos administrativos pueden ser singulares, que se dirigen a un administrado en concreto, plurales, se dirigen a varios administrados determinados y a ellos se refiere el artículo 71.1 del TUO de la LPAG y generales, que se dirigen a una pluralidad indeterminada de sujetos, de ellos tratan los artículos 23.1.1 y 71.2 del TUO de la LPAG<sup>80</sup>.

En primer lugar, hay que dejar en claro que la única diferencia existente entre un acto administrativo singular y uno plural, es el número de sujetos a los que están dirigidos, pues los

---

<sup>80</sup> Antonio Abruña y Víctor Baca, “Notas del curso de Derecho Administrativo. Lección novena: El Acto Administrativo” (Libro de apoyo a la docencia, Universidad de Piura, 2017), 26.

primeros se dirigen a un sujeto en concreto y los segundos a una pluralidad de personas determinada, pero en ambos casos se aplica el derecho al caso concreto, y como bien se ha dicho anteriormente en este trabajo de investigación<sup>81</sup>, la emisión de un Acuerdo de Sala Plena no se da en contexto de la aplicación al caso concreto, pues la Sala Plena del Tribunal Fiscal no resuelve casos concretos, dentro de sus funciones no está la de resolver controversias -función de las Salas Especializadas-, por lo tanto, no se puede decir que el Acuerdo de Sala Plena aplica el derecho al caso concreto.

En esa línea de pensamiento, se debe afirmar entonces que el Acuerdo de Sala Plena es un acto administrativo general, en primer lugar, porque el sujeto pasivo de este, queda claro que no es una persona en concreto ni a una pluralidad determinada, pues el acuerdo de Sala Plena no tiene un destinatario del acto determinado, sino que su destinatario es una pluralidad de personas indeterminada, pues se puede decir que está dirigido a todos aquellos sujetos que formen parte del ámbito tributario -incluyendo contribuyentes, Tribunal Fiscal, Administración Tributaria, etc.-, entonces, se habla de que el Acuerdo de Sala Plena tiene como destinatario del acto a una generalidad indeterminada de sujetos, y justamente por ello, se exige su publicación en el Diario Oficial, esto es originado porque a diferencia de las Resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas por las Salas Especializadas, la Sala Plena no resuelve casos concretos, sino que emite sus criterios y disposiciones generales sobre la base de cuestiones abstractas y generales.

Entonces se concluye que el Acuerdo de Sala Plena es un acto administrativo general, pero entre aquellos Actos Administrativos que tienen como destinatario del acto a una generalidad -pluralidad indeterminada- de personas se puede distinguir entre actos administrativos generales no normativos y actos administrativos generales normativos, que son los reglamentos. Es por ello que, en el siguiente apartado se determinará de qué tipo de estos dos se trata.

### ***2.2.3. El Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal: ¿acto administrativo general no normativo o reglamento?***

En apartados anteriores se ha logrado determinar que el Acuerdo de Sala Plena tiene la naturaleza de un acto administrativo de carácter general, pero en este apartado se busca ir un poco más allá, pues se analizará si se trata de un acto administrativo general no normativo o de uno normativo, para lo cual es importante distinguir entre ambas figuras.

---

<sup>81</sup> Passim.

Morón Urbina utiliza tres criterios para diferenciar los reglamentos de los demás fenómenos jurídicos, en el presente trabajo se utilizarán estos tres criterios para diferenciar entre los reglamentos y los actos administrativos generales no normativos. Los tres criterios son:

- a) Criterio de la generalidad.
- b) Criterio de pertenencia al ordenamiento jurídico (ordinamental).
- c) Criterio de la consunción<sup>82</sup>.

Respecto al criterio de generalidad “los reglamentos se pueden identificar porque tienen una dimensión impersonal, abstracta y general”<sup>83</sup>, pero respecto a este criterio se debe ser claros que no es suficiente para distinguir entre acto administrativo general no normativo y reglamento, pues ambos resultan tener una naturaleza impersonal, abstracta y general, es por ello que este criterio se utiliza más que todo para diferenciar el reglamento y los actos administrativos generales no normativos de los actos concretos de la Administración, pues estos claramente no tienen una dimensión impersonal, abstracta y general, y por lo tanto estos actos no pueden ser generales no normativos, ni mucho menos reglamentos. Un claro ejemplo de Acto Administrativo concreto son las Resoluciones del Tribunal Fiscal, pues no se podría decir que una RTF es general si surge de la resolución de un caso concreto y además sus efectos se limitan a los sujetos claramente determinados de dicho acto.

Respecto al segundo criterio, este es el de pertenencia al ordenamiento jurídico (ordinamental), el cual “implica que un reglamento es una actuación que se incorpora al ordenamiento jurídico y no lo aplica a un caso concreto como es el acto administrativo”<sup>84</sup>, y se incorpora al ordenamiento jurídico “previamente existente, modificándolo, innovándolo, derogándolo o interpretándolo”<sup>85</sup>, por lo tanto, el criterio diferenciador de un reglamento con los demás actos de la Administración es que este se incorpora al ordenamiento jurídico, es decir, el ordenamiento jurídico era uno antes de la publicación del reglamento y luego de la publicación del reglamento es otro, cosa que no sucede con los Actos Administrativos generales no normativos, pues estos no provocan ningún cambio en el ordenamiento jurídico, sino que el ordenamiento jurídico sigue siendo el mismo antes y después de su emisión, por último, hay que dejar en claro que un reglamento nunca surge de la aplicación de un caso concreto, esto

---

<sup>82</sup> Juan Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial del Proceso de Acción Popular en el Perú: Propuestas para mejorar el control jurisdiccional sobre las normas reglamentarias”, (Tesis de Postgrado, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2013), 75-77, [http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/4504/MORON\\_URBIANA\\_JUAN\\_ACCION\\_POPULAR.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/4504/MORON_URBIANA_JUAN_ACCION_POPULAR.pdf?sequence=1&isAllowed=y).

<sup>83</sup> *Ibíd.*

<sup>84</sup> *Ibíd.*

<sup>85</sup> *Ibíd.*

para diferenciarlos de los actos de la Administración concretos, que en lugar de incorporarse al ordenamiento jurídico, lo aplican a un caso concreto.

Y, por último, el criterio de consunción, “que afirma que el reglamento no se consume con su cumplimiento por sus destinatarios -como el acto- sino que es susceptible de una infinidad de cumplimiento por calificar como un precepto con vocación de permanencia en el sistema”<sup>86</sup>, es decir, “está destinado a ser aplicado/repetido continuadamente a las futuras situaciones jurídicas previstas en su supuesto de hecho, hasta su derogación”<sup>87</sup>, con lo cual es posible terminar de diferenciar entre los Reglamentos y los Actos Administrativos generales no normativos, pues el reglamento además de incorporarse al ordenamiento jurídico, esta incorporación se hace con vocación de permanencia, los reglamentos no se agotan en su solo cumplimiento, sino que se aplican repetida y constantemente en el tiempo, se aplicarán siempre que surjan las circunstancias necesarias para su aplicación, no es necesario emitir un nuevo reglamento para que se vuelva a aplicar, sino que basta con un solo reglamento, pues este puede ser aplicado a variadas situaciones jurídicas más de una vez, de ahí su vocación de permanencia en el tiempo, y solo dejará de surtir efectos una vez que sea derogado.

Respecto a este último criterio, es menester resaltar que un acto administrativo general no normativo no cumple con el criterio de consunción, pues este no tiene vocación de permanencia en el tiempo, pues se agota en su solo cumplimiento, en la determinada situación específica al que fue designado, y para que se pueda volver a aplicar a una situación específica similar se tiene que volver a emitir un acto administrativo general no normativo, es por ello, que este tipo de actos solo se aplican una vez, en uno o más casos, pero solo una vez, y no de manera constante y repetida, como es el caso de los reglamentos, por lo tanto, no se necesita de una derogación para que el acto administrativo general no normativo deje de surtir efectos jurídicos, simplemente no podrá ser aplicado a otras situaciones jurídicas, porque se emitió para una situación jurídica en concreto.

De lo explicado anteriormente se puede dar un alcance de cuando estamos ante un reglamento o cuando estamos frente a un acto administrativo general no normativo, en primer lugar, se empezará con por este último.

Respecto del acto administrativo general no normativo, en atención a lo explicado anteriormente, son actos administrativos generales, “ciertos actos administrativos concretos dirigidos a una pluralidad indeterminada de sujetos sin tener carácter normativo, pero que se ejecutan en una situación específica consumándose con su cumplimiento y aplicación en uno o

---

<sup>86</sup> *Ibíd.*

<sup>87</sup> *Ibíd.*

más casos<sup>88,89</sup>, configurándose como ejemplos de Actos Administrativos generales no normativos los siguientes:

- a) Órdenes dadas por la Administración para la disolución de una actividad, para sacrificar determinados animales o cultivos en caso de epidemia o plagas.
- b) Órdenes dadas por la Administración para obligar a someterse a una vacunación compulsiva.
- c) La decisión de apertura o cese de tiempo de veda.
- d) La declaración de inhabilitar un día por ser festivo para la comunidad.
- e) Las convocatorias a una subasta, una licitación o para la apertura de una plaza en una entidad estatal.
- f) La aprobación de planes urbanísticos o de un estudio de impacto ambiental, etc.<sup>90</sup>

Por otro lado, se tiene a los reglamentos, los cuales “son normas jurídicas que emanan de alguno de los organismos que forman parte de la Administración Pública actuando en ejercicio de la función normativa del Estado”<sup>91</sup>, los cuales deben cumplir necesariamente y de manera concurrente con los requisitos de ser generales y abstractos, pertenencia al ordenamiento jurídico y consunción.

Una vez que ya se ha dejado clara ambas figuras es momento de analizar detalladamente si el Acuerdo de Sala Plena es un acto administrativo general no normativo o un Reglamento. En primer lugar, es menester resaltar que el Acuerdo de Sala Plena desde su emisión es un acto general y abstracto, pues emite criterios y disposiciones de carácter general, sobre la base de la resolución de cuestiones generales y abstractas, pues como bien se ha dicho anteriormente, no es función de la Sala Plena resolver casos concretos, sino emitir disposiciones generales la cuales surgen de la resolución de cuestionamientos abstractos. Además, se debe agregar el hecho de que constituyen precedente de observancia obligatoria, lo cual hace que se generen efectos jurídicos en un pluralidad indeterminada de administrados, a los cuales se les puede aplicar el precedente de observancia obligatoria y por lo tanto, el administrado adecua su actuación de acuerdo a ese precedente, esto ayuda a determinar con mayor certeza el grado de generalidad que llega a alcanzar un Acuerdo de Sala Plena, a tal punto que debe ser publicado en el Diario Oficial.

---

<sup>88</sup> Se pueden aplicar a uno o más casos, pero su cumplimiento se agota en los casos a los que fue designado el acto administrativo desde el momento de su emisión, es decir, se agotan con su simple cumplimiento.

<sup>89</sup> Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial”, 106-108.

<sup>90</sup> *Ibíd.*

<sup>91</sup> *Ibíd.*, 74.

Es por ello, que es menester decir que el Acuerdo de Sala Plena es un acto impersonal, abstracto y general, cumpliendo así con el criterio de generalidad que es exigido para que se hable de un reglamento, pero concordando con Morón Urbina, este criterio, por sí solo “no sirve para distinguir de los actos administrativos generales no normativos. Por eso es que contemporáneamente la doctrina es consciente que lleva a equívocos lamentables asumir este criterio como único elemento”<sup>92</sup>, por lo tanto, para los fines de este apartado el criterio de generalidad no es suficiente para diferenciar entre las figuras que se plantean, pero es importante dejar por sentado que al hablar de Acuerdo de Sala Plena se habla de un acto impersonal, general y abstracto, puesto que a pesar de que no es suficiente para determinar la naturaleza de un acto, es uno de los requisitos necesarios para que se hable de reglamento.

Por otro lado, cuando se hablaba de la pertenencia al ordenamiento jurídico, se establecen diferentes formas de incorporarse al ordenamiento jurídico, más no solo una, es por ello que se puede incorporar al ordenamiento jurídico modificándolo, innovándolo, derogándolo o interpretándolo; por lo cual se debe analizar cuál es la función del Acuerdo de Sala en relación con el artículo 154° del TUO del Código Tributario, pues según dicha norma el Acuerdo de Sala Plena establece el criterio que debe prevalecer ante pluralidad de criterios de las Salas Especializadas -en otras palabras, pluralidad de interpretaciones-, por lo cual la Sala Plena al emitir un Acuerdo de Sala Plena, al decir el criterio que debe prevalecer, interpreta el ordenamiento jurídico existente -es este caso, las leyes tributarias- y decide la interpretación que deba prevalecer, por lo tanto, se puede decir que el Acuerdo de Sala Plena interpreta el ordenamiento jurídico ya existente y por ello se incorpora a este interpretándolo, pero es importante resaltar que una vez que un Acuerdo de Sala Plena ya forme parte del ordenamiento jurídico, pueden surgir otros Acuerdos de Sala Plena que no solo se incorporen al ordenamiento interpretándolo, sino también modificándolo o derogándolo, pues un Acuerdo de Sala Plena puede ser modificado o derogado con otro Acuerdo de Sala Plena, esto es en Acuerdos de Sala Plena que versen sobre la misma materia.

Cabe resaltar que cuando se emite un Acuerdo de Sala Plena y este es publicado, el ordenamiento jurídico ya no es el mismo, pues ahora los administrados están seguros del sentido de una ley tributaria -o al menos el sentido que es para el Tribunal Fiscal-, cosa que no sería posible si no se hubiere emitido el Acuerdo de Sala Plena, es por ello, que cuando se habla de las formas de incorporarse al ordenamiento jurídico se incluye la de interpretar el ordenamiento jurídico, pues una norma que interpreta al ordenamiento jurídico es muy importante para evitar

---

<sup>92</sup> *Ibíd.*, 75.

confusiones en los administrados y en la propia Administración Pública, y todas esas confusiones se disipan cuando se emite una norma que interpreta al ordenamiento jurídico ya existente, en este caso, un Acuerdo de Sala Plena, interpretando a las leyes tributarias.

Por último, respecto al criterio de pertenencia al ordenamiento jurídico, es menester dejar en claro, que parte esencial de este criterio es incorporarse al ordenamiento jurídico y no aplicar al caso concreto lo que establezca el ordenamiento jurídico. Este punto puede ser explicado claramente a través de un ejemplo, el 01 de junio de 2020 se emite un Acuerdo de Sala Plena que establece un precedente de observancia obligatoria, es publicado en el Diario Oficial El Peruano el 02 de junio de 2020, el 04 de junio de 2020 la Sala 11 del Tribunal Fiscal debe resolver dos casos vinculados al tema sobre el que se emitió el precedente de observancia obligatoria, por lo tanto, aplica en ambos el precedente y emite las RTF respectivas.

Entonces, es preciso darse cuenta, que el Acuerdo de Sala Plena, es tan perteneciente al ordenamiento jurídico, que es aplicado en la resolución de casos concretos por parte de las unidades orgánicas correspondientes del Tribunal Fiscal cuando emiten sus resoluciones, cumpliendo con la característica de que el Acuerdo de Sala plena no aplica el ordenamiento jurídico ya existente a un caso concreto, sino que forma parte del ordenamiento jurídico y es por ello, que es aplicado en la resolución de casos concretos, justamente porque forma parte del ordenamiento jurídico, y es aplicado, con las demás normas tributarias, de manera conjunta, por ende se puede decir que el Acuerdo de Sala Plena no aplica el derecho a un caso concreto, sino que es usado -por ser general y abstracto- por la Administración para la resolución de diversos casos concretos.

Por lo tanto, se debe decir que el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal cumple con la característica de pertenencia al ordenamiento jurídico, por lo tanto, no se puede decir que es un acto administrativo de carácter general no normativo, pues estos no se incorporan al ordenamiento jurídico, como si lo hacen los reglamentos, por lo tanto, se puede decir, que el Acuerdo de Sala Plena cumple con el segundo requisito necesario para poder ser reglamento, pero aún faltaría un requisito, que es el criterio de consunción. Puesto que con el criterio de pertenencia al ordenamiento jurídico se ha dejado claro que el Acuerdo de Sala Plena no es un acto administrativo de carácter general no normativo, el análisis de este último criterio se enfocará completamente desde el punto de vista de los reglamentos.

Respecto al criterio de consunción, se ha dicho que básicamente es la aplicación repetitiva y constante de un reglamento, en virtud de su vocación de permanencia en el tiempo, por ello un reglamento no se agota con su simple cumplimiento. Respecto a este punto se puede seguir con el ejemplo planteado líneas arriba, en relación a ello, supongamos que luego de que

la Sala 11 del Tribunal Fiscal emitiera las RTF el 04 de junio de 2020, el 08 de diciembre de 2020 se presenta un caso similar en la Sala 5 y el 09 de febrero de 2021 en la Sala 10, a lo cual hay que decir, que sea cual sea la fecha en que se presenten los casos, si el Acuerdo de Sala Plena sigue vigente, es decir, no ha sido derogado, se seguirá aplicando en todas las RTF que requieran su aplicación.

Por lo tanto, se puede decir que el Acuerdo de Sala Plena no se agota en solo acto, sino que claramente tiene una vocación de permanencia en el tiempo, pues se aplica de manera reiterada y repetitiva en las RTF que lo requieran hasta que el Acuerdo de Sala Plena sea derogado, es más, los efectos del Acuerdo de Sala Plena, como se ha explicado anteriormente, no solo se dan cuando se hace efectiva su aplicación en una RTF, sino que desde que es publicado condiciona el actuar de los administrados e inclusive el de la propia Administración Tributaria, por lo tanto se aplica de manera reiterada y repetitiva.

Entonces se puede decir, que el Acuerdo de Sala Plena también cumple con el criterio de consunción, por lo tanto, al cumplir con los tres requisitos, generalidad, pertenecía al ordenamiento jurídico y consunción, el Acuerdo de Sala Plena es un reglamento, es decir, un acto administrativo de carácter general normativo, es por ello que el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal es una verdadera norma reglamentaria, pero en referencia a la denominación pura de reglamentos, es menester resaltar junto con Grecco, que “existe una alta dosis de impureza en la normativa administrativa por la que aparecen bajo las más inusuales denominaciones no obstante ser -por su naturaleza- reglamentos”<sup>93</sup>, por lo tanto, no importa la denominación de los mismos -como Acuerdo de Sala Plena-, lo importante es que se ajusten a la naturaleza jurídica de los reglamentos, para ser reglamentos.

Ya se ha determinado que el Acuerdo de Sala Plena es un verdadero reglamento, pero tipos de reglamentos existen varios, siendo suficiente para los fines del presente trabajo de investigación analizar al Acuerdo de Sala Plena de acorde con la clasificación de los reglamentos por su vinculación con la ley, entre los cuales existen, los reglamentos de ejecución, reglamentos autónomos e independientes y reglamentos institucionales y organizativos, de entre los cuales se analizará al Acuerdo de Sala Plena, como un reglamento de ejecución.

El reglamento de ejecución o *secundum legem* es aquel que tiene por objeto desarrollar o concretar de manera casuística y subordinada los preceptos normativos contenidos en una ley, un conjunto de sus artículos o a un conjunto de leyes referidas a una determinada materia

---

<sup>93</sup> Carlos Grecco, *Impugnación de disposiciones reglamentarias*, (Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1988). 49.



contenidos en ley formal, el decreto legislativo, decreto de urgencia, o en una ley orgánica<sup>94</sup>, por lo tanto, es el clásico reglamento que tiene por objeto desarrollar una ley, como bien se ha dicho anteriormente, el Acuerdo de Sala plena se incorpora al ordenamiento jurídico interpretando las leyes tributarias, lo cual lleva a decir que el Acuerdo de Sala Plena es un reglamento que desarrolla leyes, específicamente aquellas de naturaleza tributaria, pues se aplicaran en dicho ámbito.

Por último, respecto a los reglamentos de ejecución es importante dejar en claro que “no resulta relevante para su existencia jurídica que la dación del reglamento haya sido impuesta por el legislador a la administración en algún precepto de la misma ley o que su origen, se encuentre en la voluntad unilateral de la administración de desarrollar esos preceptos legales para su mejor y uniforme aplicación por sus funcionarios”<sup>95</sup>, lo cual sucede con los Acuerdos de Sala Plena, pues la leyes interpretadas por estos no remiten directamente a los Acuerdos de Sala Plena, sino que el Tribunal Fiscal emite los Acuerdos sin necesidad de que la propia ley lo haya requerido, pero cabe resaltar que esto lo hace en ejercicio de la facultad concedida por el artículo 154° del TUO del Código Tributario, “con ese propósito, los reglamentos ejecutivos están llamados a precisar, desarrollar, pormenorizar, o complementar el precepto al cual reglamentan en lo estrictamente indispensable, para alcanzar su mejor ejecución”<sup>96</sup>, en el caso del Acuerdo de Sala Plena esto lo hace interpretándolo.

Ahora, teniendo en cuenta que el Acuerdo de Sala Plena es un reglamento, específicamente un reglamento de ejecución, hay quienes afirman que el reglamento no es un acto administrativo, por lo tanto, la última parte de este apartado estará destinada a determinar si el reglamento es un verdadero acto administrativo.

Se concuerda con Abruña Puyol y Baca Oneto cuando afirman que no existe acuerdo respecto a la inclusión o no del Reglamento en el concepto de acto administrativo, ni en el Derecho español ni en otros ordenamientos iberoamericanos<sup>97</sup>, esto debido a que existen autores que afirman que el reglamento no es acto administrativo justamente porque el carácter normativo del reglamento y en consecuencia, su no sometimiento al proceso contencioso-administrativo, inclusive hay quienes llegan a decir que el reglamento legisla, por lo tanto, es menester analizar si el carácter normativo de un Acto producido por la Administración Pública lo hace dejar de ser acto administrativo.

---

<sup>94</sup> Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial”, 86-87.

<sup>95</sup> *Ibíd.*

<sup>96</sup> *Ibíd.*

<sup>97</sup> Antonio Abruña y Víctor Baca. “El Reglamento, ¿acto administrativo en el Derecho peruano?”, *Revista de Derecho*, Vol. 11 n° 1 (2010): 79, <https://revistas.udel.edu.pe/derecho/article/view/1529>.

Es innegable que existen diversas diferencias entre un acto administrativo no normativo y un reglamento<sup>98</sup>, pero estas diferencias no pueden llevar a concluir que el reglamento no es un acto administrativo, pues pese a las diferencias existentes, existe un indudable punto en común, y este es justamente que tanto al hablar de acto administrativo no normativo como de reglamento se habla de una declaración productora de efectos jurídicos producida por una Administración Pública en ejercicio de una potestad administrativa, lo que es, el concepto de acto administrativo<sup>99</sup>, por lo cual es menester dejar en claro que tanto acto normativo como no normativo comparten la misma definición.

Lo dicho en el párrafo anterior se justifica partiendo de la idea de que reglamento no legisla, pues de acuerdo con la teoría jurídico formal, la potestad legislativa es muy distinta a la potestad administrativa, mientras que la potestad legislativa es *iuris tantum* de constitucionalidad, lo cual significa que la validez de una ley -aquella que legisla- es susceptible de ser cuestionada -a través de un proceso de inconstitucionalidad-, pues la ley solo se sujeta a la Constitución; en cambio la potestad administrativa es *iuris tantum* de legalidad, es decir, que los actos de la Administración pueden ser impugnados alegando la vulneración al principio de legalidad, pues la Administración Pública siempre se sujeta al ordenamiento jurídico, no solo a la Constitución, sino a las leyes. Por lo tanto, la Administración siempre que desarrolle su potestad administrativa se va a sujetar a la Constitución y a la ley, mientras que el parlamento solo se sujeta a la Constitución.

Entonces, cuando la Administración emite un reglamento, ¿se tiene que sujetar solo a la Constitución o además también a la ley?, la respuesta es clara, pues la Administración, siempre que emita un acto, sea normativo o no normativo, se tiene que sujetar al principio de legalidad, dejando claro que la presunción con que se impone un reglamento es *iuris tantum* de legalidad, es por ello que se cuestiona los reglamentos a través de una Acción Popular y no a través de una Acción de inconstitucionalidad. El hecho de que exista esta confusión es porque existe actividad de la Administración materialmente legislativa y materialmente judicial, pero su mismo nombre lo dice, son solo materialmente, pues su verdadera naturaleza es la de acto administrativo<sup>100</sup>.

También se ha cuestionado la naturaleza de acto administrativo de los reglamentos atendiendo a su sometimiento al proceso contencioso-administrativo, a lo cual hay que decir, que es importante “liberar al acto administrativo del papel revisor del proceso contencioso

---

<sup>98</sup> Véase *Ibíd.*, 79-80, en el cual se establecen las diferencias existentes entre acto normativo y no normativo.

<sup>99</sup> Abruña y Baca, “El Reglamento”, 80.

<sup>100</sup> *Ibíd.*

administrativo”<sup>101</sup>, pues si solo fueran actos administrativos aquellos que se sometieran a proceso contencioso-administrativo, solo lo serían aquellos “dirigidos a la creación, a la modificación o a la extinción de una determinada relación jurídica, o a la declaración [o a su negación] de un derecho, respecto de una persona, cosa o situación”<sup>102</sup> y se excluirían verdaderos Actos Administrativos no dirigidos a tal fin, como son “las certificaciones y otras manifestaciones de conocimiento de la Administración, las comunicaciones, informes, opiniones, recomendaciones y advertencias, las decisiones confirmatorias, las medidas de ejecución material, los actos que pese a producir efectos jurídicos no tengan contenido regulador (al ser únicamente la consecuencia de un acto o norma anteriores) y los actos de trámite”<sup>103</sup>. Por lo tanto, la revisión de los actos administrativos a través de un proceso contencioso-administrativo no es suficiente para determinar la verdadera naturaleza de los actos administrativos, por lo tanto, si un acto administrativo no se somete a proceso contencioso-administrativo en nada afecta naturaleza de acto administrativo.

Entonces, teniendo en cuenta que los reglamentos no legislan y que su no sometimiento al proceso contencioso-administrativo no es impedimento para que sea considerado acto administrativo, es preciso darse cuenta que el reglamento claramente cumple con la definición de acto administrativo, pues es una declaración productora de efectos jurídicos, producida por una Administración Pública en ejercicio de una potestad administrativa, es por ello que “las indudables diferencias entre Reglamentos y actos administrativos no normativos no deben llevarnos a negar que los primeros sean también actos administrativos. La naturaleza jurídica sustantiva de ambos es la misma y, en consecuencia, los elementos que ella impone”<sup>104</sup>, por lo tanto, la categoría en la que se ubican los reglamentos no puede ser otra que la de los actos administrativos, dentro de los cuales habrá actos administrativos no normativos y normativos (reglamentos), al menos mientras no se proponga con éxito otra categoría nueva<sup>105</sup>.

Por lo tanto, “el «acto administrativo», definido como la declaración productora de efectos jurídicos dictada por una Administración Pública en ejercicio de una potestad administrativa, incluye tanto a los actos no normativos como a los actos normativos. Pese a las diferencias que existen entre el régimen jurídico de cada uno, las similitudes son suficientes como para defender su inclusión en una categoría única”<sup>106</sup>. Por ende, es menester concluir que

---

<sup>101</sup> *Ibíd.*, 78.

<sup>102</sup> Raúl Bocanegra Sierra, *Lecciones sobre el acto administrativo*, 2.ª ed. (Madrid: Editorial Civitas, 2004), 33.

<sup>103</sup> *Ibíd.*, 34-36.

<sup>104</sup> Abruña y Baca, “El Reglamento”, 81.

<sup>105</sup> *Ibíd.*

<sup>106</sup> *Ibíd.*, 92.

los reglamentos son tan actos administrativos como cualquier otro acto administrativo no normativo.

Es por lo explicado a lo largo del presente apartado que se puede decir que la naturaleza jurídica de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal es la de acto administrativo, específicamente un acto administrativo general, valga decir acto administrativo general normativo, es decir, un reglamento, y con mayor especificidad un reglamento de ejecución, pero para los fines del presente trabajo de investigación bastará con decir que un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal es un verdadero reglamento.

Cabe resaltar que la afirmación que se hace sobre que el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal es un verdadero reglamento, y, por lo tanto, que la Sala Plena del Tribunal Fiscal tiene la potestad de reglamentar leyes en materia tributaria, no vulnera lo establecido por la norma XIV del Título Preliminar del TUO del Código Tributario, en la cual se establece lo siguiente:

Norma XIV: Ministerio de Economía y Finanzas

El Poder Ejecutivo al proponer, promulgar y reglamentar las leyes tributarias lo hará exclusivamente por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas.

Este artículo deja claro que la única vía que tiene el Poder ejecutivo para actuar en materia tributaria, específicamente para proponer, promulgar y reglamentar leyes tributarias, es por conducto del Ministerio de Economía y Finanzas, a lo cual hay que decir, que, según lo expresado en apartados anteriores, el Tribunal Fiscal forma parte de la estructura del MEF, siendo el Tribunal Fiscal un órgano del MEF, según lo establecido por el artículo 16° del Reglamento de Organización y Funciones del MEF.

Por lo tanto, cuando la Sala Plena del Tribunal Fiscal -unidad orgánica del Tribunal Fiscal- reglamente las leyes tributarias a través de Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, el Poder Ejecutivo estará actuando por conducto de un órgano del Ministerio de Economía y Finanzas -El Tribunal Fiscal, al cual pertenece la Sala Plena del Tribunal Fiscal-, reconocido dentro de la Estructura del MEF por el artículo 5<sup>o</sup><sup>107</sup> del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio, por lo tanto, la reglamentación en materia tributaria a través de

---

<sup>107</sup> El artículo 5° del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas establece lo siguiente:

“Artículo 5.- Estructura orgánica

El Ministerio de Economía y Finanzas cuenta con la siguiente estructura orgánica:

(...) 3.- Órgano Resolutivo

3.1. Tribunal Fiscal

(...) 3.1.2. Sala plena (...)

Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal guarda relación con la norma XIV del Título Preliminar del TUO del Código Tributario.

### **2.3. Diferencias entre los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal y las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria**

Una vez que ya se tiene clara la figura de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, figura que ha sido desarrollada a lo largo de los apartados anteriores, es menester diferenciar de manera detallada a los Acuerdos de Sala plena del Tribunal Fiscal de las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria, en primer lugar, se pasará a definir cada una de ellas, para luego establecer las diferencias existentes entre ambas figuras, ambas muy usadas en el accionar cotidiano del Tribunal Fiscal.

#### **2.3.1. Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal**

Respecto a la definición de Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal, es menester remitirse a la definición del mismo, propuesta y justificada en el presente trabajo<sup>108</sup>, mediante la cual se define al Acuerdo de Sala Plena como el Instrumento Legal mediante el cual la unidad orgánica de la Sala Plena del Tribunal Fiscal realiza su función de uniformizar la jurisprudencia, unificando y uniformizando los criterios de las Salas Especializadas, mediante el cual se establecen criterios y disposiciones de carácter general surgidos de la resolución de cuestiones generales y abstractas. Su estructura y forma de emitirse es la de una Resolución emitida por la misma Sala Plena y publicada en el Diario Oficial, que constituye precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.

#### **2.3.2. Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria**

Para poder definir a una Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria, es menester determinar primero qué es una Resolución de Tribunal Fiscal, las cuales surgen en el ámbito de una de las funciones emblemáticas del Tribunal Fiscal, la función de resolver en última instancia administrativa las controversias entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes, por lo tanto una Resolución del Tribunal Fiscal, es en principio<sup>109</sup> la decisión del Tribunal Fiscal, a través de sus Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, que resuelve un caso concreto en que se plantea una controversia entre una Administración Tributaria y un contribuyente, esta decisión pone fin a la vía administrativa, es decir, agota la vía administrativa.

---

<sup>108</sup> Véase el apartado 2.1.

<sup>109</sup> Pues una RTF también puede ser emitida por la Oficina de Atención de Quejas, en el ámbito de su competencia, es decir, cuando resuelven las quejas interpuestas por los administrados. La queja se regula en el artículo 155° del TUO del Código Tributario.

Pero, estas mismas decisiones, bajo determinados supuestos pueden tornarse como decisiones de observancia obligatoria, cuando se dé esto se está frente a una Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria, que, por surgir de la resolución de casos concretos, se plantea como una clara manifestación de jurisprudencia de observancia obligatoria.

La RTF de observancia obligatoria, al igual que los Acuerdos de Sala Plena, también tienen su fundamento en el artículo 154° del TUO del Código Tributario, pues es este artículo se establecen los supuestos en que una RTF se convierte en RTF de observancia obligatoria, los cuales son los siguientes:

- a) RTF que interprete de modo expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias.
- b) RTF emitida en virtud del artículo 102<sup>110</sup> del Código Tributario.
- c) RTF emitida en virtud de un criterio recurrente de las Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas.
- d) RTF emitida por resolutores-secretarios de la Oficina de Atención de Quejas en materias de su competencia.

Por lo tanto, cuando se de cualquiera de los supuestos mencionados anteriormente, la RTF que por sí sola es jurisprudencia, se convertirá en una RTF que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria. Por lo tanto, una RTF de observancia obligatoria es en general la decisión del Tribunal Fiscal, a través de sus Salas Especializadas o de la Oficina de Atención de Quejas, que resuelve un caso concreto donde se dilucida una controversia entre una Administración Tributaria y un contribuyente, y que bajo determinados supuestos establecidos el artículo 154° del TUO del Código Tributario, constituye jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria.

### **2.3.3. Diferencias**

Ahora, es momento de diferenciar detalladamente entre los Acuerdos de Sala Plena y las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria. En primer lugar, se puede empezar por el órgano emisor, que en este caso sería el mismo, pues ambas resoluciones son emitidas por el Tribunal Fiscal, la diferencia radica en la unidad orgánica al interior del Tribunal Fiscal que se encarga de emitir cada uno de ellos, por un lado, se tiene al Acuerdo de Sala Plena, que es emitido por la Sala Plena del Tribunal Fiscal; y, por el otro se tiene a las RTF de

---

<sup>110</sup> El artículo 102° del TUO del Código Tributario establece lo siguiente:

“Artículo 102.- 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”.

observancia obligatoria, que son emitidas por las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal o por la Oficina de Atención de Quejas.

Hay que tener en cuenta cuál es la unidad orgánica al interior del Tribunal Fiscal emisora de cada una de las resoluciones a las que se ha hecho referencia, pues cada una de esas unidades orgánicas tienen designadas funciones distintas, por lo tanto, la función en virtud de la cual se emiten cada una de las resoluciones en cuestión no es la misma, por un lado el Acuerdo de Sala Plena se emite en virtud de la función de la Sala Plena del Tribunal Fiscal de unificar la jurisprudencia, mientras que las RTF de observancia obligatoria son emitidas en virtud de la función de las Salas Especializadas del Tribunal Fiscal de resolver las controversias suscitadas entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes.

En relación a la función en virtud de las cuales se emiten es preciso darse cuenta de otra diferencia pues, para emitirse un Acuerdo de Sala Plena, en virtud de la función unificadora de jurisprudencia de la Sala Plena, esta emite el Acuerdo de Sala Plena de acuerdo a la resolución de cuestiones impersonales, generales y abstractas sobre las que se trató, y por ello las disposiciones y criterios emitidos en los Acuerdos de Sala Plena son de carácter general, mientras que las Salas Especializadas o la Oficina de Atención de Quejas al emitir una RTF, sea de observancia obligatoria o no, resuelven un caso concreto, una determinada controversia entre determinados contribuyentes y determinada Administración Tributaria, es por ello que una RTF no puede ser impersonal, abstracta y general, pues desde su emisión se trata de resolver un caso concreto.

Por otro lado, ambas tienen algún grado de obligatoriedad, pues se constituyen como criterios de observancia obligatoria, la diferencia es que el Acuerdo de Sala Plena emite criterios y disposiciones generales que constituyen precedentes de observancia obligatoria, esto en virtud del artículo 154° del TUO del Código Tributario y teniendo en cuenta la función que se realiza al emitir un Acuerdo de Sala Plena, pues al tratarse de la resolución de cuestiones generales no se puede hablar de jurisprudencia, propia de aquellas decisiones que parten de la resolución de casos concretos; y teniendo en cuenta lo que significa jurisprudencia, el artículo 154° del TUO del Código Tributario, ha establecido que las RTF de observancia obligatoria, constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria, justamente porque la decisión establecida en una RTF surge de la resolución de un caso concreto.

Cabe resaltar que el artículo 154° del TUO del Código Tributario no solo diferencia entre el carácter de precedente y jurisprudencia de cada una de las resoluciones en cuestión, sino que establece un ámbito determinado de obligatoriedad para cada una de ellas, pues la RTF de observancia obligatoria constituye jurisprudencia de observancia obligatoria para los

órganos de la Administración Tributaria, sobre el hecho de que el Tribunal Fiscal no es Administración Tributaria este trabajo ya se ha expresado detalladamente sobre ello<sup>111</sup>, y ya que el Tribunal Fiscal no es Administración Tributaria, se puede decir que los criterios de observancia obligatoria establecidos en las RTF de observancia obligatoria no alcanzan al Tribunal Fiscal, sino que su ámbito de aplicación es necesariamente la Administración Tributaria, es decir, SUNAT y demás Administraciones que cuenten -necesariamente- con las facultades tributarias establecidas por ley.

En la misma línea, el artículo 154° del TUO del Código Tributario establece que el Acuerdo de Sala Plena constituye precedente de observancia obligatoria para las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, con lo cual se ha establecido expresamente que un Acuerdo de Sala Plena debe ser tomado en cuenta necesariamente por las Salas Especializadas o por la Oficina de Atención de Quejas, al emitir la RTF que resuelva el caso concreto, hay que tener en cuenta que esto lo establece expresamente el artículo 154° del TUO del Código Tributario.

El artículo 154° *in fine* del TUO del Código Tributario también establece que cuando se emitan RTF de observancia obligatoria, pues estas son las que emiten jurisprudencia de observancia obligatoria, la Administración Tributaria no puede interponer acción contencioso administrativa, cosa que no ha sido posible establecer en el caso de los Acuerdos de Sala Plena -precedentes de observancia obligatoria- pues un Acuerdo de Sala Plena no puede ser cuestionado por la vía contencioso administrativa.

Y, por último, el Acuerdo de Sala Plena, según lo explicado en el presente capítulo, es un verdadero reglamento, mientras que las RTF, sean de observancia obligatoria o no, son actos administrativos concretos susceptibles de ser impugnados a través de una acción contencioso administrativa, y es por ello que se prohíbe a la Administración Tributaria -más no al contribuyente- interponerla en el caso de las RTF de observancia obligatoria, mientras que en el caso del Acuerdo de Sala Plena por ser un reglamento no se puede acudir a la vía contencioso administrativa y por ello no se impone la misma prohibición a la Administración Tributaria, pues carecería de objeto prohibir algo que no se puede realizar.

Ahora que ya se tienen claras las diferencias entre Acuerdo de Sala Plena y RTF de observancia obligatoria, se hace más notorio el actuar erróneo del Tribunal Fiscal, pues como bien se puede ver, no es necesario que una RTF recoja lo establecido en un Acuerdo de Sala

---

<sup>111</sup> Véase el apartado 2.1.



Plena para que surta efectos jurídicos en el administrado<sup>112</sup>, pues ambas resoluciones constituyen por sí mismas precedentes -Acuerdo de Sala Plena- y jurisprudencia -RTF de observancia obligatoria- de observancia obligatoria, tienen un ámbito de aplicación distinto, entre otras diferencias desarrolladas en este apartado, por lo cual no se debe confundir entre ambas figuras, ni tampoco se debe subsumir la una en la otra, como lo hace el Tribunal Fiscal, sin darle la importancia que verdaderamente se merece el Acuerdo de Sala Plena. Con esto lo que se quiere dejar en claro es que el Acuerdo de Sala Plena no necesita de ningún otro instrumento -por ejemplo RTF de observancia obligatoria- para que tenga completa eficacia, pues tal y como está concebido por el artículo 154° del TUO del Código Tributario debe surtir efectos por sí solo, a tal punto que es necesaria su publicación en el Diario Oficial, como la resolución que debe de ser, es por ello que uno de los fines del presente trabajo es servir de ayuda para que el Tribunal Fiscal desarrolle de la manera correcta los Acuerdos de Sala Plena, en virtud de garantizar de manera completa los derechos de los administrados sobre los cuales recaen los efectos de los mismos.

#### **2.4. Presencia de criterios y disposiciones de carácter general inconstitucionales e ilegales en los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal**

En apartados anteriores se ha dejado claro todo lo concerniente al objeto principal del presente trabajo de investigación, los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, y como bien se ha explicado, la figura no es del todo satisfactoria, al menos actualmente, no porque tenga defectos *ab origine*, sino porque el órgano encargado de su desarrollo ha tenido ciertos problemas prácticos, el primero de ellos referido al modo correcto de desarrollarlos en lo referido a su emisión ya ha sido tratado con amplitud en apartados anteriores, pero los problemas no acaban ahí, sino que además de ello, no siempre se cumple con respeto el principio de legalidad que caracteriza a la actuación de toda Administración Pública, y dado que a través de los Acuerdos de Sala Plena se emiten criterios y disposiciones de carácter general, es más de una ocasión estas disposiciones y criterios generales han llegado a cruzar la línea de la inconstitucionalidad y la ilegalidad, cosa que no debería suceder, en primer lugar por tratarse de un acto administrativo y en segundo lugar, por tratarse de un reglamento, y específicamente un reglamento de ejecución.

---

<sup>112</sup> Es más, tal supuesto no se encuentra dentro de los supuestos establecidos en el artículo 154° del TUO del Código Tributario para que una RTF sea RTF de observancia obligatoria, pues en ningún momento mencionado artículo establece que uno de los supuestos en los que surge una RTF de observancia obligatoria se da cuando la RTF recoge el criterio establecido en un Acuerdo de Sala Plena, y como bien se sabe, para la Administración Pública, lo que no está permitido está prohibido, por ello los Acuerdos de Sala Plena deben tener su propia vía, tal como lo establece el artículo 154° del TUO del Código Tributario.

En primer lugar, al ser un Acuerdo de Sala Plena un acto administrativo emitido por una Administración Pública, como es el Tribunal Fiscal, este se somete a la Ley del procedimiento administrativo general, que tiene como uno de sus principios que guía a los actos administrativos al principio de legalidad, regulado por el artículo IV.1.1 del TUO de la LPAG en los siguientes términos:

#### Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:

1.1. Principio de legalidad.- Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.

De lo cual se puede denotar que la Administración Pública al emitir los actos administrativos, debe cumplir con el principio de legalidad, que conlleva una sujeción al ordenamiento jurídico, es decir, a la constitución, a la ley y al derecho, pero: ¿Cuál sería la consecuencia si es que la Administración no se sujeta al ordenamiento jurídico, tal como ordena el principio de legalidad?, para responder a la pregunta planteada se debe recurrir al artículo 8 del TUO de la LPAG, el cual establece lo siguiente:

#### Artículo 8.- Validez del acto administrativo

Es válido el acto administrativo dictado conforme al ordenamiento jurídico (énfasis añadido).

De referido artículo se concluye que todo acto dictado conforme al ordenamiento jurídico, y, en consecuencia, cumpliendo con el principio de legalidad es válido, *contrario sensu* todo acto administrativo dictado vulnerando el ordenamiento jurídico, y, en consecuencia, vulnerando el principio de legalidad, es un acto inválido. Lo cual debe ser relacionado con el artículo 10.1 del TUO de la LPAG, que regula las causales de nulidad de los actos administrativos en los siguientes términos:

#### Artículo 10.- Causales de nulidad

Son vicios del acto administrativo, que causan su nulidad de pleno derecho, los siguientes:

1. La contravención a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias.

Con lo cual se concluye que si se dicta un acto administrativo que vulnera el ordenamiento jurídico, y, en consecuencia, vulnera el principio de legalidad debe ser considerado como un acto contrario al ordenamiento jurídico, lo cual es según el artículo 10°

del TUO de la LPAG, una causal de nulidad del acto administrativo, y ello acarrea su invalidez, que teniendo en cuenta el artículo 9° del mismo cuerpo legal debe ser declarada por la autoridad administrativa o jurisdiccional que corresponda.

En virtud de lo explicado, un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal debe sujetarse desde su emisión al ordenamiento jurídico, pues de no ser así, se puede hablar de que contiene un vicio, el cual es causal de nulidad del acto administrativo y acarrea invalidez, es decir, el Acuerdo de Sala Plena será inválido, justamente por tratarse de un acto administrativo, y al ser un acto administrativo su validez descansa sobre una presunción *iuris tantum* de legalidad, es decir, que se puede impugnar un Acuerdo de Sala Plena -como todo acto administrativo- demostrando la vulneración al ordenamiento jurídico, y en consecuencia, del principio de legalidad.

Es por ello que es menester determinar cuál es la vía idónea para impugnar un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal, dado que la nulidad de un acto administrativo debe ser declarada y hasta que ello no suceda se presume válido, y no puede ser posible que si uno de estos actos administrativos -Acuerdo de Sala Plena- contraviene el ordenamiento jurídico no exista la posibilidad de impugnarlo, debe haber un medio, el cual buscará ser determinado en el siguiente capítulo.

Por otro lado, también hay que tener en cuenta que el Acuerdo de Sala Plena, dentro de los tipos de acto administrativo es un acto administrativo general normativo, es decir, un reglamento, específicamente un reglamento de ejecución, el cual como se ha explicado anteriormente es un reglamento *secundum legem*, y como tal, es el típico reglamento que desarrolla una ley, pero: ¿Qué implica desarrollar una ley?, según Morón Urbina, el desarrollo de una ley se refiere a pormenorizar, precisar o completar algún precepto al cual reglamentan en lo estrictamente indispensable para su mejor ejecución<sup>113</sup>.

En ese sentido, Santamaria Pastor afirma que un reglamento “no puede limitar los derechos o situaciones jurídicas favorables que la ley establece, ni tampoco ampliar o endurecer las obligaciones o situaciones desfavorables. Y segundo, el reglamento debe incluir todo lo indispensable para asegurar la correcta aplicación y la plena efectividad de la ley misma que desarrolla”<sup>114</sup>. Este criterio ha sido recogido por la Corte Suprema, en el caso de la sentencia recogida en el Expediente N° 1614-2008-LIMA, en su fundamento sétimo, en la que se analiza

---

<sup>113</sup> Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial”, 87.

<sup>114</sup> Juan Santamaria Pastor, *Principios de Derecho Administrativo*, 3.º Ed., (Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A, 2000), 1:349.

una demanda de Acción Popular, y se establece respecto del contenido indispensable de los reglamentos de ejecución, lo siguiente:

Sétimo.- que, al respecto, la potestad constitucional otorgada al Presidente de la Republica de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas, encuentra sustento en el principio de separación de poderes, por lo que, dicha potestad siempre tiene que ejecutarse respetando los límites y objetivos inmersos en cada Ley dictada por el parlamento, y siempre con las limitaciones de la propia Constitución, en cuanto a que no puede transgredir ni desnaturalizarse la ley, so pena de incurrirse en inconstitucionalidad, entendiéndose bajo estos conceptos, quitar la esencia de la ley, trasgredir sus fines o desnaturalizarlos hacia propósitos no queridos o pensados por el legislador<sup>115</sup>.

Es por ello, que el reglamento de ejecución debe ser entendido como aquel que desarrolla una ley, y cuyo desarrollo se limita a establecer lo estrictamente indispensable para la ejecución de la ley, es decir, solo lo necesario, lo que no puede llevar a transgredir los fines de la norma que desarrolla o a desnaturalizarlos a propósitos no queridos por la misma, es decir, no debe vulnerar la norma que desarrolla, y además tampoco se pueden limitar los derechos o situaciones favorables que la ley establece.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal es un reglamento de ejecución, se debe sujetar a los fines propios de las normas tributarias que desarrolla y no limitar derechos o situaciones favorables que dichas normas establecen. Además, relacionándolo con lo dicho anteriormente del Acuerdo de Sala Plena como acto administrativo, este debe sujetarse de manera completa al ordenamiento jurídico, especialmente a la norma que desarrolla, la cual no debe ser transgredida ni desnaturalizada, ni se deben limitar derechos establecidos por ellas.

De no sujetarse al ordenamiento jurídico o transgredir los fines propios de la norma que se desarrolla o desnaturalizarla, o se limite derechos o situaciones favorables otorgados por la ley, no se puede hablar de un reglamento válido, y sería menester declarar su nulidad, la cual, como bien se sabe, según el artículo 9° del TUO de la LPAG debe ser declarada por la autoridad administrativa o judicial correspondiente, por lo tanto, para que se declare la nulidad de un Acuerdo de Sala Plena se necesita la posibilidad de impugnarlos, cosa que se relaciona con la presunción *iuris tantum* que sostiene la validez de los actos administrativos, y por ello, en el presente trabajo se busca responder a la pregunta: ¿Cuál es el medio idóneo para impugnar un

---

<sup>115</sup> EXP. N° 1614-08-LIMA, fundamento jurídico 7.

Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal?, pregunta que buscará ser respondida en el siguiente capítulo.





## Capítulo 3

### **¿Es posible impugnar un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular?**

Desde un primer momento, el presente trabajo de investigación fue presentado como un análisis crítico de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal que busca determinar si estos pueden ser impugnados mediante una Acción Popular. Cabe resaltar, que, con ese objetivo en la mira, se ha venido desarrollando el presente trabajo, por lo cual en los capítulos anteriores se ha analizado detalladamente la figura de los Acuerdos de Sala Plena, dejando claro qué es lo que son -mejor dicho, lo que verdaderamente son- y determinando su naturaleza jurídica.

Por lo tanto, una vez que ya se tiene clara la figura de los Acuerdos de Sala Plena, se está en la capacidad de plantearse la pregunta: ¿Los Acuerdos de Sala Plena pueden ser impugnados mediante una Acción Popular?, como bien se ha dicho, la figura de los Acuerdos de Sala Plena ya se tiene clara, pero para responder a la pregunta también se necesita analizar la figura de la Acción Popular, es por ello que este capítulo está designado en un primer momento a analizar la figura de la Acción Popular, y luego que también se tenga clara dicha figura, ya se podrá responder a la pregunta planteada desde el inicio del presente trabajo.

#### **3.1. Naturaleza jurídica y procedencia de la Acción Popular**

Antes de entrar a analizar detalladamente la naturaleza jurídica y procedencia de la Acción Popular, es preciso recurrir a la definición doctrinaria de Acción Popular, específicamente a la propuesta por Morón Urbina, según el cual, la Acción Popular es: “(...) el mecanismo procesal constitucional por virtud del cual cualquier persona, cumpliendo los requisitos procesales establecidos, puede plantear directamente una demanda ante el Poder Judicial para que previa tramitación del proceso de puro derecho, determine en abstracto si una norma reglamentaria proveniente de cualquier autoridad administrativa es o no compatible con la Constitución Política o ley y, de ser el caso, declare su nulidad. Nos encontramos frente a un proceso de control normativo, directo, abstracto, radicado en el Poder Judicial y de efectos generales<sup>116</sup>”.

Ya con una noción de lo que es la Acción Popular, es menester adentrarse, primero en el análisis sobre su naturaleza jurídica y luego en la procedencia de la Acción Popular.

##### **3.1.1. Naturaleza jurídica de la Acción Popular**

Es momento de analizar la naturaleza jurídica de la Acción Popular, para lo cual es menester recurrir a lo desarrollado por Morón Urbina, según el cual la naturaleza jurídica de la

---

<sup>116</sup> Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial”, 8-9.

Acción Popular, de manera general, es la de un proceso de control normativo, pero que, dentro de esa noción general, es menester detenerse en tres aspectos esenciales, los cuales son los siguientes:

- a) Proceso constitucional.
- b) Carácter público y participativo.
- c) Instrumento preventivo<sup>117</sup>.

Respecto a la Acción Popular como proceso constitucional, esto se relaciona con el artículo 74° del Nuevo Código Procesal Constitucional, el cual regula la finalidad del proceso de Acción Popular -de manera conjunta con la finalidad de la Acción de Inconstitucionalidad- en los siguientes términos:

Artículo 74.- Finalidad

Los procesos de acción popular y de inconstitucionalidad tienen por finalidad la defensa de la Constitución y, en su caso, de la ley, frente a infracciones contra su jerarquía normativa. Esta infracción puede ser directa o indirecta, de carácter total o parcial, y tanto por la forma como por el fondo (...).

De lo cual, Landa Arroyo concluye que la Acción Popular es “un proceso constitucional de tipo jurisdiccional encargado del control constitucional y legal, contra las normas reglamentarias o administrativas, contrarias a la Constitución y a la ley”<sup>118</sup>, superando con ello la concepción de Acción Popular que se tenía anteriormente, como un mecanismo de control interórganos del Poder Judicial sobre el poder reglamentario de la Administración Pública<sup>119</sup>.

Y por ello, el objeto de la Acción Popular es asegurar el orden constitucional objetivo, además del legal, examinando normas inferiores a la ley<sup>120</sup>, por lo tanto, su propósito se orienta a realizar un “control abstracto de la legalidad y constitucionalidad de la disposición reglamentaria y son ajenos a su objeto, buscar la inaplicación al demandante, reponer al estado anterior las cosas, provocar la declaración de una situación jurídica individualizada, u obtener un mandato del juez”<sup>121</sup>.

Por lo tanto, en referencia al primer aspecto esencial de la naturaleza jurídica de la Acción Popular, esta debe ser entendida como un proceso de control normativo, de tipo constitucional, que tiene por finalidad asegurar el orden legal y constitucional, realizando un control abstracto de la legalidad y constitucionalidad de normas reglamentarias o

<sup>117</sup> *Ibíd.*, 31-32.

<sup>118</sup> César Landa Arroyo, *Teoría del Derecho Procesal Constitucional*, (Lima: Palestra Editores, 2004), 148.

<sup>119</sup> Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial”, 32.

<sup>120</sup> *Ibíd.*, 33.

<sup>121</sup> *Ibíd.*



administrativas, determinando de manera abstracta si la norma cuestionada en el proceso es contraria o no a la constitución y a la ley, y de ser el caso, declarar su nulidad.

Por otro lado, también se afirma que la Acción Popular ostenta un carácter público y participativo, esta afirmación se relaciona con el punto tratado anteriormente, justamente por ser la finalidad de la Acción Popular asegurar el orden legal y constitucional, existe un interés común de toda la sociedad de respetar la Constitución, y es por ello, que la Acción Popular se configura como una excepción a la regla de que la tutela jurisdiccional efectiva se les reconoce a las personas respecto de sus derechos e intereses<sup>122</sup>, pues “el accionante de modo popular no puede afirmar ni afirma su titularidad sobre un derecho subjetivo material, sino que ha de limitarse a afirmar su interés en provocar el examen de constitucionalidad de una norma reglamentaria en la defensa de la juridicidad”<sup>123</sup>.

Por lo tanto, respecto al segundo punto esencial de la naturaleza jurídica de la Acción Popular, esta debe ser entendida, como un proceso de control normativo, donde se ventila una cuestión relacionada con el ejercicio de una acción pública, y que por lo tanto entran en juego intereses públicos<sup>124</sup>, y por ello, da lugar a la participación de la ciudadanía, es decir, cualquier persona o grupo de personas perteneciente a la comunidad puede interponer una demanda de Acción Popular.

Y, por último, se habla de la Acción Popular, como un instrumento preventivo, pero ¿Qué es lo que busca prevenir la Acción Popular?, lo que se busca prevenir son controversias que pudieran derivarse de la aplicación concreta de los reglamentos ilegales e inconstitucionales, es decir, se busca que la norma reglamentaria cuestionada en el proceso de Acción Popular no genere afectaciones<sup>125</sup>, “Por ello es que para su procedencia no es necesario que haya mediado previamente algún acto de aplicación, ni siquiera una amenaza cierta inminente que ello suceda”<sup>126</sup>.

Es por ello -y en relación con su carácter de acción pública- que los efectos de la sentencia de Acción Popular son *erga omnes*<sup>127</sup> y “producen una evidente economía procesal al evitar el planteamiento de multitud de litigios con ocasión de los actos de aplicación del Reglamento ilegal, facilitando al propio tiempo la unidad de calificación de dicha ilegalidad.”<sup>128</sup>

---

<sup>122</sup> *Ibíd.*

<sup>123</sup> *Ibíd.*, 33-34.

<sup>124</sup> *Ibíd.*, 34.

<sup>125</sup> *Ibíd.*

<sup>126</sup> *Ibíd.*

<sup>127</sup> *Ibíd.*

<sup>128</sup> Eduardo García de Enterría y Tomás-Ramón Fernández, *Curso de Derecho Administrativo*, (Madrid: Editorial Civitas, 2000), 1:227.

El carácter preventivo de la Acción Popular al que se ha hecho referencia ha sido reconocido a nivel jurisprudencial en la sentencia recaída en el Expediente N° 27-2009-AP, específicamente en su fundamento segundo, en los siguientes términos:

Segundo: que una característica esencial de las acciones populares es su naturaleza preventiva, lo que significa que no es ni puede ser requisito para su ejercicio, el que exista un daño o perjuicio de los derechos e intereses que se busca amparar, sino que basta que exista la amenaza o riesgo que se produzcan, en razón de los fines públicos que las inspiran. Desde su remoto origen en el derecho romano fueron concebidas para precaver la lesión de bienes y derechos que comprenden intereses superiores de carácter público y que por lo tanto no pueden esperar hasta la ocurrencia del daño; asimismo el carácter público de las acciones populares, implica que el ejercicio de las acciones populares supone la protección de un derecho colectivo, es decir, de un interés que se encuentra en cabeza de un grupo de individuos, lo que excluye motivaciones meramente subjetivas o particulares. No obstante, suponen la posibilidad de que cualquier persona perteneciente a esa comunidad, pueda acudir ante el juez para defender a la colectividad afectada, con lo cual se obtiene de manera simultánea, la protección de su propio interés<sup>129</sup>.

Por lo tanto, en referencia al tercer aspecto esencial de la naturaleza jurídica de la Acción Popular, esta debe ser entendida como un proceso de control normativo, que tiene una finalidad preventiva, mediante la cual se busca evitar futuras afectaciones devenidas de la aplicación de una norma reglamentaria o administrativa inconstitucional e ilegal, ello en virtud del principio de economía, evitando gran cantidad de procesos en donde se diluciden controversias provenientes justamente de la aplicación de esa norma reglamentaria que no se ajusta al ordenamiento jurídico.

Entonces, se puede decir que la naturaleza jurídica de la Acción Popular es la de un proceso constitucional de control normativo, en el cual se ejercita una acción pública, que tiene como finalidad el control de legalidad y constitucionalidad de manera abstracta de normas reglamentarias o administrativas, y que los efectos de la sentencia son *erga omnes*, previniendo de esta forma el surgimiento de controversias devenidas de afectaciones provocadas por la aplicación de la norma reglamentaria cuestionada en el proceso de Acción Popular, en el caso de que resultase no compatible con la Constitución y la ley, pues de ser el caso, debe ser declarada su nulidad. Pero para efectos prácticos bastaría con decir que la Acción Popular es

---

<sup>129</sup> EXP. N° 27-2009-AP, fundamento jurídico 2.

un proceso constitucional de control normativo abstracto sobre normas reglamentarias y se debe entender que dentro de ello se incluyen los tres aspectos esenciales desarrollados en el presente apartado.

### **3.1.2. Procedencia de una demanda de Acción Popular a la luz del I Pleno Jurisdiccional Supremo en materias Constitucional y Contencioso Administrativo**

En el apartado anterior se ha determinado la naturaleza jurídica de la Acción Popular, y como bien se ha dicho, dicha naturaleza es la de un proceso constitucional de control normativo abstracto sobre normas reglamentarias, y al ser un proceso se hace necesaria la presentación de una demanda, por lo tanto, para iniciar un proceso de Acción Popular se debe presentar una demanda, la cual según la definición de Acción Popular propuesta por Morón Urbina, planteada al inicio del presente capítulo debe cumplir con ciertos requisitos formales de procedencia. La procedencia de la Acción Popular se encuentra regulada en el artículo 75° del Nuevo Código Procesal Constitucional en los siguientes términos:

#### Artículo 75.- Procedencia de la demanda de acción popular

La demanda de acción popular procede contra los reglamentos, normas administrativas y resoluciones de carácter general, cualquiera que sea la autoridad de la que emanen, siempre que infrinjan la Constitución o la ley, o cuando no hayan sido expedidas o publicadas en la forma prescrita por la Constitución o la ley, según el caso. Las demandas contra resoluciones o actos no normativos son objeto del proceso contencioso-administrativo (...).

En ese sentido, si es que la demanda de Acción Popular procede contra reglamentos, *contrario sensu* la demanda de Acción Popular no procede contra actos que no se configuren como reglamentos, o como señala el Nuevo Código Procesal Constitucional, contra resoluciones (no normativas) o actos no normativos, por lo cual, la Corte Suprema de Justicia del Perú ha creído conveniente ofrecer un conjunto de criterios a efectos de que puedan ser observados al momento de evaluar la procedencia o improcedencia de la “norma” impugnada en un proceso de acción popular, por lo tanto, la Corte Suprema busca establecer los criterios a tomar en cuenta para determinar el carácter normativo reglamentario del acto que se impugna, y con ello la procedencia de la demanda de Acción Popular, pues si el acto impugnado no es una norma reglamentaria, la demanda de Acción Popular será declarada improcedente. El establecimiento de los criterios a los que se ha hecho referencia lo hace la Corte Suprema a

través del I Pleno Jurisdiccional Supremo en materias Constitucional y Contencioso Administrativo<sup>130</sup>, de ahora en adelante “El pleno jurisdiccional”.

Cabe resaltar, que la Corte Suprema realiza el pleno jurisdiccional con la finalidad de promover el uso racional y razonable de la Acción Popular, puesto que la legitimidad procesal activa de este proceso es abierta; con ello se busca evitar que se lleven a Acción Popular actos no tienen naturaleza normativa, y por ello, se busca dejar en claro, a través de un precedente jurisdiccional y ya no solo a través de la doctrina, cuáles son los criterios que deben observarse para determinar si estamos frente a un reglamento, y con ello, criterios a observar para determinar la procedencia de las demandas de Acción Popular.

El pleno jurisdiccional empieza por determinar cuáles son los criterios a seguir para distinguir un reglamento de un acto administrativo no normativo, para lo cual cita a Morón Urbina<sup>131</sup>, estableciendo como criterios la pertenencia al ordenamiento jurídico, la consunción, y en menor medida la generalidad. Como se puede apreciar, la Corte Suprema recurre a los criterios desarrollados por Morón Urbina para diferenciar entre reglamento y acto administrativo no normativo, y cabe resaltar que estos criterios ya han sido desarrollados a detalle en este mismo trabajo<sup>132</sup>, por lo tanto, en este apartado solo se tocarán aspectos puntuales de cada uno de ellos en relación con el proceso de Acción Popular.

Respecto a la pertenencia al ordenamiento jurídico, el pleno jurisdiccional establece que el juez, al momento de analizar la demanda de Acción Popular debe apreciar si el acto impugnado se incorpora al ordenamiento jurídico previamente existente, con la finalidad de modificarlo, innovarlo, derogarlo o interpretarlo, con carácter permanente en el tiempo<sup>133</sup>. Y si se cumpliera con ese supuesto se estaría frente a una norma reglamentaria objeto del proceso de Acción Popular, de lo contrario se estaría frente a un acto administrativo no normativo, el cual no es objeto del proceso de Acción Popular.

Por lo tanto, el Pleno Jurisdiccional determina, que de acuerdo al criterio de pertenencia al ordenamiento jurídico u ordinal correspondiente al Juez apreciar si la norma objeto de control introduce un cambio en el ordenamiento jurídico o si más bien implica un solo acto de

<sup>130</sup> Perú, Salas de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia. I Pleno Jurisdiccional Supremo en materias Constitucional y Contencioso Administrativo de fecha 2 y 10 de diciembre de 2015, y publicado con fecha 02 de febrero de 2016. Este apartado (apartado 3.1.2) sigue en su totalidad los criterios establecidos por el I Pleno Jurisdiccional Supremo en materias Constitucional y Contencioso Administrativo respecto a la procedencia de la demanda de Acción Popular, por lo tanto, este apartado recoge, sin mayores cambios, lo establecido por dicho pleno jurisdiccional respecto a la procedencia de la Acción Popular, específicamente el punto I del pleno jurisdiccional, referido a la identificación de las normas objeto de control en los procesos de Acción Popular.

<sup>131</sup> Juan Morón Urbina, *El control jurídico de los reglamentos de la Administración Pública*, (Lima: Gaceta Jurídica, 2014), 83 y ss.

<sup>132</sup> Véase el apartado 2.2.3.

<sup>133</sup> Morón Urbina, *El control jurídico*, 83.

aplicación de dicho ordenamiento, concluyendo que, si se está frente a una norma que se incorpora al ordenamiento jurídico, se habrá cumplido con el criterio ordinal, pues la norma cuestionada en el proceso de Acción Popular cumpliría con pertenecer al ordenamiento jurídico.

Respecto al criterio de consunción, el pleno jurisdiccional establece que el juez al momento de analizar dicho criterio debe apreciar si el acto impugnado tiene vocación de permanencia, es decir, si “está destinado a ser aplicado/repetido continuamente a las futuras situaciones jurídicas previstas en su supuesto de hecho, hasta su derogación.”<sup>134</sup>

Y, respecto al criterio de generalidad, el pleno jurisdiccional también acepta que no es suficiente para determinar el carácter de reglamento del acto que se impugna, pero que de todas formas debe ser tenido en cuenta, pues, al fin y al cabo, un reglamento debe ser general, por lo cual igualmente debe ser configurado como un criterio a tener en cuenta, pero claro está, en menor medida que los otros dos a los que se ha hecho referencia. Es así que se ha establecido que cuando el Juez analice el criterio de generalidad deberá apreciar que el acto materia de impugnación cumpla con las características de ser impersonal y abstracto<sup>135</sup>.

Por lo tanto, ya que se ha establecido en un Pleno Jurisdiccional Supremo, los Jueces al momento de analizar la procedencia de una demanda de Acción Popular, acorde con el artículo 75° del Nuevo Código Procesal Constitucional, deben tener en cuenta los criterios establecidos por las Salas de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia en su conjunto, los cuales son, el criterio ordinal o de pertenencia al ordenamiento jurídico, el criterio de consunción y en menor medida el criterio de generalidad, pues si el acto impugnado cumple -valga decir, de manera concurrente- con estos tres requisitos, se estaría frente a un verdadero reglamento, el cual es objeto del proceso de Acción Popular y por lo tanto, la demanda es procedente, pero si es que no se cumple con los criterios -bastaría con no cumplir uno de ellos- no se estaría frente a un reglamento, sino frente a un acto administrativo no normativo, el cual no es objeto del proceso de Acción Popular, y por lo tanto, se debe declarar la improcedencia de la demanda. Por lo tanto, el cumplimiento de los tres criterios desarrollados en este apartado determina el carácter normativo reglamentario del acto que se impugna, es decir, de reglamento, y con ello, su procedencia, al tratarse de un proceso constitucional de control normativo abstracto sobre normas reglamentarias.

---

<sup>134</sup> *Ibíd.*

<sup>135</sup> *Ibíd.*

### **3.1.3. Tipos de vicios en las normas reglamentarias susceptibles de control en el proceso de Acción Popular:**

En el apartado anterior se ha desarrollado la procedencia de la demanda de Acción Popular desde el punto de vista de la Acción Popular como proceso constitucional del control normativo abstracto sobre normas reglamentarias, pero el artículo 75° del Nuevo Código Procesal Constitucional también se refiere a que las normas reglamentarias serán objeto del proceso de Acción Popular, siempre que infrinjan la Constitución o la ley, o cuando no hayan sido expedidas o publicadas en la forma prescrita por la Constitución o la ley, según el caso.

En referencia a las infracciones que deben contener las normas reglamentarias para que sean objeto de un proceso de Acción Popular, el artículo 74° del Nuevo Código Procesal Constitucional, cuando regula la finalidad de los procesos de Acción Popular y de Inconstitucionalidad, establece que estas infracciones pueden ser directas o indirectas, de carácter total o parcial, y por forma como por el fondo. Por lo tanto, teniendo en cuenta que para que una norma reglamentaria sea objeto de un proceso de Acción Popular debe contener ciertos tipos de infracción, y dado que el efecto de la sentencia de Acción Popular, según el artículo 80° del Nuevo Código Procesal Constitucional, es la declaración de nulidad -si fuera el caso- de la norma reglamentaria impugnada, es menester analizar los tipos de vicios que se pueden presentar en una norma reglamentaria susceptibles de control en un proceso de Acción Popular.

Morón Urbina<sup>136</sup>, haciendo referencia al artículo 74° del Nuevo Código Procesal Constitucional, establece seis categorías de infracciones en las que las normas reglamentarias pueden incurrir, estas categorías son:

- a) Reglamentos directamente inconstitucionales o ilegales.
- b) Reglamentos indirectamente inconstitucionales.
- c) Reglamentos totalmente antijurídicos.
- d) Reglamentos parcialmente antijurídicos.
- e) Reglamentos formalmente antijurídicos o antijurídicos por la forma.
- f) Reglamentos sustancialmente antijurídicos o antijurídicos por el fondo.<sup>137</sup>

<sup>136</sup> En este apartado, se sigue, en líneas generales, lo desarrollado por Morón Urbina en el apartado 4 del Capítulo II de su tesis de postgrado “Análisis jurisprudencial del Proceso de Acción Popular en el Perú: Propuestas para mejorar el control jurisdiccional sobre las normas reglamentarias”, esto es, lo referido a las clases de vicios en las normas reglamentarias susceptibles de control en el proceso de Acción Popular.

<sup>137</sup> Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial”, 112.

Esta clasificación a la que hace referencia Morón Urbina también es desarrollada por la Corte Suprema, en la Sentencia recaída en el Expediente de Acción Popular N° 0386-2009-Lima, en su fundamento sexto, en el cual se establece lo siguiente:

6. Dichas normas de alcance general, que son de rango legal para el caso del proceso de inconstitucionalidad y de alcance reglamentario o de tercer rango para el caso del proceso de acción popular, pueden contravenir la Constitución tanto de manera directa como indirecta, de forma total o parcial, como por el fondo o la forma. En otros términos, una norma de carácter general puede infringir, de forma indiscutible o clara, un precepto constitucional establecido, y puede igualmente contravenir la Constitución cuando resulta incompatible con las normas que lo desarrollan. Asimismo, la infracción constitucional puede darse en todas las disposiciones de norma de alcance general, por lo que dicha norma, en su totalidad, es inconstitucional y/o ilegal; como también puede contener determinadas disposiciones que resultan contrarias a la Constitución. Finalmente, la inconstitucionalidad e ilegalidad pueden darse porque la norma cuestionada no ha respetado las pautas previstas para su emisión o porque, independientemente de ello, contenga previsiones cuyo contenido contraviene la norma fundamental<sup>138</sup>.

Ahora, teniendo en cuenta las categorías a las que se ha hecho referencia y el artículo 75° del Nuevo Código Procesal Constitucional, se analizarán cada uno de los tipos de vicios. En primer lugar, hay que detenerse en la categoría de vicios directos e indirectos, en la cual surgen los reglamentos directamente inconstitucionales, en los cuales la infracción de la norma es directa a la Carta Fundamental, sin necesidad de que previamente se produzca incompatibilidad de la norma impugnada con una norma legal, sino que solo y únicamente el parámetro de control es la Constitución<sup>139</sup>. Entonces, un reglamento será directamente inconstitucional cuando “de manera inmediata se transgrede, viola, o es incompatible con un precepto Constitucional”<sup>140</sup>

Además, Morón Urbina agrega que “habiendo una relación jerárquica entre la Constitución, la ley y el reglamento, en la mayoría de casos el contraste directo entre la Constitución Política y el reglamento será difícil por la existencia de la ley interpuesta que impide el salto jerárquico entre ellas”<sup>141</sup>, pero, como bien dice el autor, será difícil la existencia

<sup>138</sup> EXP. N° 0386-2009-LIMA, fundamento jurídico 6.

<sup>139</sup> Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial”, 115.

<sup>140</sup> *Ibíd.*

<sup>141</sup> *Ibíd.*

de un reglamento directamente inconstitucional, pero eso no quiere decir que sea imposible, pues en ciertos casos<sup>142</sup> se puede dar, es por ello que se reconoce como una categoría de infracción, pues se puede dar en la realidad.

Por otro lado, se tiene a los reglamentos indirectamente inconstitucionales, en los cuales -en contraste con los directamente inconstitucionales- para apreciar la inconstitucionalidad del reglamento, se debe incorporar al juicio de constitucionalidad a determinadas normas además de la Constitución, es por ello que se habla de una inconstitucionalidad indirecta, pues la incompatibilidad con la Constitución es determinada luego de una previa incompatibilidad con una norma legal perteneciente al parámetro de constitucionalidad.<sup>143</sup>

En referencia a los reglamentos indirectamente inconstitucionales, el Tribunal Constitucional ha tenido la oportunidad de pronunciarse, en los siguientes términos:

5. (...) En determinadas ocasiones, ese parámetro puede comprender a otras fuentes distintas de la Constitución y, en concreto, a determinadas fuentes con rango de ley, siempre que esa condición sea reclamada directamente por una disposición constitucional (v.g. la ley autoritativa en relación con el decreto legislativo). En tales casos, estas fuentes asumen la condición de `normas sobre la producción jurídica`, en un doble sentido; por un lado, como `normas sobre la forma de la producción jurídica`, esto es, cuando se les encarga la capacidad de condicionar el procedimiento de elaboración de otras fuentes que tienen su mismo rango; y, por otro, como `normas sobre el contenido de la normación`, es decir, cuando por encargo de la Constitución pueden limitar su contenido<sup>144</sup>.

Ahora, es momento de pasar a analizar el problema de los reglamentos antijurídicos, pues, así como existen reglamentos directamente inconstitucionales, también existen directamente ilegales, los cuales indirectamente llevan a una vulneración a la Constitución, al vulnerar lo dispuesto por los artículos 51<sup>o145</sup> y 118<sup>o146</sup> de la norma fundamental.<sup>147</sup>

<sup>142</sup> Por ejemplo, como dice Morón Urbina, es el caso de un reglamento autónomo, que por su contenido viola algún derecho fundamental de los ciudadanos.

<sup>143</sup> Morón Urbina, "Análisis jurisprudencial", 116.

<sup>144</sup> EXP. N° 007-2002-AI/TC, fundamento jurídico 5.

<sup>145</sup> El artículo 51° de la Constitución Política del Perú establece lo siguiente:

**"Artículo 51.-** La Constitución prevalece sobre toda norma legal; la ley, sobre las normas de inferior jerarquía, y así sucesivamente. La publicidad es esencial para la vigencia de toda norma del Estado".

<sup>146</sup> El artículo 118° de la Constitución Política del Perú establece lo siguiente:

**"Artículo 118.-** Corresponde al Presidente de la República:

(...) 8. Ejercer la potestad de reglamentar las leyes sin transgredirlas ni desnaturalizarlas; y, dentro de tales límites, dictar decretos y resoluciones (...)"

<sup>147</sup> Morón Urbina, "Análisis jurisprudencial", 117.



Respecto a esta relación entre la vulneración de manera directa de un reglamento a la ley y la consecuente vulneración indirecta a la Constitución, Kelsen menciona que “Cuando la Constitución impone expresamente el principio de la legalidad de la ejecución (Vollziehung) en general y de los reglamentos en especial, esta legalidad significa al mismo tiempo —de manera indirecta— constitucionalidad y viceversa. Señalemos aquí, en particular, puesto que se trata de normas generales, al reglamento complementario, en que el interés de asegurar su legalidad puede ser incluido, por razones que se examinarán más adelante, entre las funciones de la justicia constitucional”<sup>148</sup>

Entonces cuando se esté frente a una norma reglamentaria directamente ilegal, en consecuencia, se estará frente a una norma indirectamente inconstitucional, pues al vulnerar el reglamento el artículo 51° y 118° de la Constitución al haber vulnerado una ley, se convierte en indirectamente inconstitucional. Cabe resaltar que, puede darse el caso, como se ha explicado, de que solo se vulnere el artículo 51° y 118° de la Constitución, pero también la incompatibilidad del reglamento con la ley puede vulnerar otros principios constitucionales, en cuyo caso también se hablaría de una vulneración indirecta a la Constitución, pero ya no solo fundamentada en la vulneración al artículo 51° y 118° de la Constitución, sino también a otros principios constitucionales, es más, la Corte Suprema ha admitido como parámetro de validez preceptos supranacionales<sup>149</sup>, asumidos por el Estado peruano, un ejemplo de ello se puede denotar en el fundamento quinto de la sentencia recaída en el Expediente N° 1624-2007-Lima, en la cual se establece lo siguiente:

Quinto: que, asimismo, respecto a la Resolución Directoral No. 010-2006-AG-SENASA y las Resoluciones Jefaturales No. 089- 2006-AG-SENASA, 090-2006-AG-SENASA y 093-2006-AG-SENASA, (que reconocen como equivalente el sistema de inspección de carnes y aves de EE.UU., bajo el marco del Acuerdo para la Aplicación de Medidas Sanitarias y Fitosanitarias de la OMC) no se evidencia que colisionen con la Ley No. 27322, ni con su reglamento, Decreto Supremo No. 048-2001-Ag, pues, por el contrario, ha sido en uso de sus facultades como autoridad nacional en sanidad agraria que el SENASA ha expedido las citadas resoluciones, sustentadas en los documentos denominados “Letter Exchange on SPS/TBT Issues for US Perú TPA” suscrito el diez de abril del 2006, instrumentos que han sido aprobados, con rango constitucional, como

<sup>148</sup> Hans Kelsen, “La garantía jurisdiccional de la Constitución (la Justicia Constitucional)”, *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional* 15 (2011): 262-263, <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3764308.pdf>.

<sup>149</sup> Llámese tratados, convenios, entre otros.

tratados internacionales y que por tal razón constituyen sustento inobjetable de las disposiciones que ahora cuestiona el accionante<sup>150</sup>.

Cabe resaltar, tal y como resalta Morón Urbina citando García Martínez<sup>151</sup>, que la perspectiva de una directa relación entre una vulneración directa a la ley e indirecta a la Constitución es apreciada cuando la ley vulnerada por el reglamento es una norma constitucional y no inconstitucional, pues podría darse el caso de que el reglamento pueda ser inconstitucional, y, sin embargo, guardar relación con la ley interpuesta<sup>152</sup>, con lo cual, la inconstitucionalidad en este caso sería directa, y no indirecta. En este último caso ley inconstitucional arrastra inevitablemente a la inconstitucionalidad a la norma inferior<sup>153</sup>, con lo cual, lo más acertado, sería interponer una demanda de Inconstitucionalidad buscando la declaración de inconstitucionalidad de la ley que vulnera la norma fundamental, ya que en virtud del artículo 77<sup>o</sup><sup>154</sup> del Nuevo Código Procesal Constitucional, si es que se declara inconstitucional dicha ley, se declarará igualmente la del reglamento, el cual fue arrastrado a la inconstitucionalidad por la ley impugnada, ya que el reglamento sería una norma conexas o consecuente a la ley declarada inconstitucional.

Ahora, es momento de analizar la categoría de los vicios totales o parciales, para lo cual es necesario tener en claro la diferencia entre reglamentos totalmente antijurídicos y reglamentos parcialmente antijurídicos, partiendo de la premisa de que ambos vulneran la Constitución y la ley, ya sea porque son directamente inconstitucionales o porque son directamente ilegales y en consecuencia indirectamente inconstitucionales, pero “El criterio de diferenciación entre la totalidad o parcialidad de la antijuridicidad del vicio se encuentra referido a la extensión de la infracción que afecta al contenido de la norma reglamentaria.”<sup>155</sup>

Teniendo en cuenta la extensión de la infracción como factor diferenciador, un reglamento totalmente antijurídico será aquel que su contenido es íntegramente contrario a la Constitución o a la ley, es decir, la norma reglamentaria es vulneratoria en su totalidad.<sup>156</sup>

<sup>150</sup> EXP. N° 1624-2007-LIMA, fundamento jurídico 5.

<sup>151</sup> María García Martínez, *El control de constitucionalidad de las leyes. Recurso y cuestión de inconstitucionalidad*, (Lima: Jurista Editores, 2005), 340.

<sup>152</sup> Por ejemplo, en los reglamentos de ejecución o *secundum legem*, la norma que se desarrolla.

<sup>153</sup> Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial”, 118-119.

<sup>154</sup> El artículo 77° del Nuevo Código Procesal Constitucional establece lo siguiente:

**“Artículo 77.- Inconstitucionalidad de normas conexas:** La sentencia que declare la ilegalidad o inconstitucionalidad de la norma impugnada, declarará igualmente la de aquella otra a la que debe extenderse por conexión o consecuencia”.

<sup>155</sup> Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial”, 121.

<sup>156</sup> *Ibíd.*

Por otro lado, un reglamento parcialmente antijurídico será aquel en el cual solo una fracción de su contenido resulta inconstitucional o ilegal<sup>157</sup>, claro está que para que se pueda hablar de que solo una fracción del reglamento es vulneratoria, “el contenido normativo pueda ser divisible o separable, sin que haya relación de conexión o consecuencia entre sus partes que exijan la transmisión del efecto invalidante entre ellas.”<sup>158</sup>

Morón Urbina agrega que la “extensión mínima de la antijuridicidad puede estar en una sección, en un artículo, sea transitorio, complementario o principal de la norma, en un inciso o incluso, en una palabra. El resto del ordenamiento reglamentario permanecerá en el sistema normativo por hallarse conforme con la legalidad.”<sup>159</sup>

Por último, hay que detenerse a analizar la categoría de los vicios por la forma y por el fondo, para lo cual se empezará desarrollando los reglamentos formalmente antijurídicos o antijurídicos por la forma, con lo cual, la premisa sigue siendo que estos reglamentos son vulneratorios -por ello antijurídicos-, pero específicamente por defectos en la forma, es decir, contienen un vicio formal, adjetivo o procesal, el cual se refiere al “incumplimiento a las normas procedimentales que regulan el proceso de formación del reglamento establecido, incluyendo el ámbito de actuación autorizado al reglamento, la competencia del órgano que lo aprueba, el procedimiento de deliberación, quórum y aprobación, el de su forma de publicación completa y necesaria”<sup>160</sup>

Entonces, cabe resaltar que en los reglamentos formalmente antijurídicos, el contenido sustancial de la norma reglamentaria no necesariamente es vulneratorio, es más, puede ser conforme en su totalidad con el ordenamiento jurídico -respecto a su contenido-, pero si es que no ha cumplido con las exigencias formales para su expedición y publicación<sup>161</sup>, no tiene la debida entidad para vincular a los ciudadanos, pudiéndose alegar que esta vulneración conlleva a la nulidad del reglamento, en virtud de los artículos 74°, 75° y 80° del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Respecto a la figura de los vicios formales, Morón Urbina<sup>162</sup>, siguiendo al Tribunal Constitucional y la línea jurisprudencial establecida por el supremo interprete de la Constitución, ha desarrollado algunos supuestos de antijuridicidad formal de las normas reglamentarias. Cabe resaltar que estos supuestos han sido desarrollados en principio por el

---

<sup>157</sup> *Ibíd.*, 121-122.

<sup>158</sup> *Ibíd.*, 122.

<sup>159</sup> *Ibíd.*

<sup>160</sup> *Ibíd.*, 123.

<sup>161</sup> Tal y como lo establece el artículo 75° del Nuevo Código Procesal Constitucional, cuando se refiere a la procedencia de la Acción Popular, específicamente a los vicios pasibles de control en normas reglamentarias.

<sup>162</sup> Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial”, 123.

Tribunal Constitucional para determinar la antijuridicidad formal de las leyes, en procesos de Inconstitucionalidad, pero *mutatis mutandi* pueden ser aplicados para determinar la antijuridicidad formal de los reglamentos, esto teniendo en cuenta el artículo 74° del Nuevo Código Procesal Constitucional, que regula de manera conjunta la finalidad de los procesos de Acción Popular e Inconstitucionalidad, y establece la presencia de las mismas infracciones en la parte *in fine* de su primer párrafo. Los Supuestos a los que se hace referencia son los siguientes:

- a) Cuando se produce el quebrantamiento del procedimiento previsto en las normas legales para su formación y aprobación.
- b) Cuando el reglamento se ha ocupado de una materia que la Constitución o la ley han reservado esa materia para una ley formal o material.
- c) Cuando es expedida por un organismo incompetente para hacerlo<sup>163</sup>.
- d) Cuando se producen vicios en la publicación de los reglamentos<sup>164</sup>.

Como no es el propósito de este trabajo hacer un análisis detallado de los vicios de forma en los que puede caer una norma reglamentaria, solo se analizará el supuesto recogido en el *sub d)*, por ser un caso complejo. Respecto a los demás dispuestos estos quedan claros con su sola enunciación.

Respecto a los vicios en la publicación, la Corte Suprema, en el fundamento décimo segundo de la sentencia recaída en el Expediente N° 4789-2009-Lima, establece lo siguiente:

Decimosegundo: Los cuestionamientos relativos a la publicación de una norma no están referidos a la validez de la norma sino al de su eficacia, en tanto la validez de la norma está asociada a que la norma haya sido aprobada y promulgada siguiendo el procedimiento previsto y por el órgano competente y siempre que respete los principios y valores de orden superior como el constitucional. Por lo tanto, los cuestionamientos que puedan surgir en torno a la publicación de una norma no deben resolverse en clave de validez o invalidez, sino de eficacia o ineficacia, por lo que conviene ahora analizar si la norma materia análisis se encontraba sujeta para su eficacia a su publicación o establecía algún mecanismo distinto para ello<sup>165</sup>.

De lo cual se puede denotar que la Corte Suprema no trata a la no publicación en la forma prescrita como vulneración que afecte la validez de la norma reglamentaria, sino su

<sup>163</sup> Los supuestos recogidos en los *sub a)*, *b)* y *C)* se relacionan con el vicio formal referido a la no expedición de las normas reglamentarias en la forma prescrita.

<sup>164</sup> Morón Urbina, "Análisis jurisprudencial", 124-126.

<sup>165</sup> EXP. N° 4789-2009-LIMA, fundamento jurídico 12.

eficacia, pues según esta la invalidez se limita a la no expedición de la norma reglamentaria en la forma prescrita, por lo tanto, si se quiere cuestionar la no publicación en la forma prescrita, no debe resolverse en base a su validez o invalidez, sino en base a su eficacia o ineficacia. Pero más allá de ello, lo importante es que se está frente a una vulneración, pues se ha establecido una forma determinada en la que deben publicarse las normas reglamentarias, y si esta no ha sido seguida. La norma no publicada en la forma prescrita no puede vincular a los ciudadanos, y por ello, se admite su control vía Acción Popular, como una norma antijurídica por la forma.

Respecto a las infracciones relacionadas con la no publicación de la norma reglamentaria en la forma prescrita, Morón Urbina ha establecido los siguientes supuestos:

- a) La falta de publicación de las normas reglamentarias.
- b) La publicación parcial de la norma reglamentaria (por ejemplo, si se publica la resolución, pero no el texto del reglamento que se califica como anexo).
- c) La difusión de la norma en un medio indebido (por ejemplo, si se publica por un medio de difusión, que no es el diario oficial cuando así corresponda).
- d) La publicación del texto de un texto del reglamento distinto al aprobado por la autoridad.
- e) La publicación del reglamento vencido el plazo dispuesto por la ley (publicación extemporánea).<sup>166</sup>

De los supuestos que se han presentado, aquel que presenta especial complejidad es el referido a la falta de publicación de la norma reglamentaria, pues los demás pueden ser entendidos por su sola enunciación, es por ello que se analizará de manera detallada el supuesto de falta de publicación de la norma reglamentaria, el cual hace referencia a la no publicación de la norma en todo el sentido de la palabra, es decir, el reglamento ha sido aprobado formalmente -ya se cuenta con un reglamento-, pero no ha sido publicado por ningún medio.

Respecto a la falta de publicación, la ley N° 24698 Ley Procesal de la Acción Popular<sup>167</sup>, regulaba en su artículo 5° la admisión del proceso de Acción Popular respecto de este supuesto, en los siguientes términos:

Artículo 5.-

Es admisible la demanda de acción popular, contra las normas formalmente aprobadas que no han sido aún publicadas oficialmente, siempre que del conocimiento extraoficial de las mismas se prevea que lesionan o amenazan con lesionar el orden constitucional

<sup>166</sup> Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial”, 130-135.

<sup>167</sup> Actualmente no forma parte del ordenamiento jurídico, pues fue derogada por el numeral 3 de la Primera Disposición Transitoria y Derogatoria y la Segunda Disposición Transitoria y Derogatoria de la Ley N° 28237 Código Procesal Constitucional. Pero analizarla es importante para comprender el contexto histórico.

y/o legal o contravenir el principio de jerarquía normativa. La subsanación del contenido de la norma, efectuada antes de su publicación, deja sin efecto la demanda.

Pero durante su vigencia, este “Control previo de constitucionalidad”<sup>168</sup> que permitía el control de reglamentos aprobados formalmente, pero no publicados, conocido como el control de reglamentos clandestinos o secretos, fue duramente criticado por la doctrina. Es así que, Danós Ordóñez criticaba la figura ya que “puede originar consecuencias contraproducentes, en razón que de esta manera se estaría indirectamente reconociendo el valor a normas no publicadas y que sin embargo deberían carecer de toda eficacia jurídica, conforme al mandato contenido en el precepto constitucional del artículo 87, según el cual, la publicidad es esencial para la existencia de toda norma del estado”<sup>169</sup>; y Rubio Correa complementa la crítica alegando que “la norma no tiene validez antes de su publicación y, por consiguiente, no es norma jurídica (ver la parte final del artículo 51 de la Constitución). (...) Además, existe una razón práctica: si la norma no se ha publicado ¿Cómo puede conocerse su texto? Esta pregunta no tiene respuesta que no sea oficiosa y en base a ello es difícil pensar que pueda interponerse una acción seriamente.”<sup>170</sup>

Este análisis de la legislación anterior es importante para hacer notar porque actualmente se ha dejado de lado el supuesto de la falta de publicación como una infracción a ser tratada en el proceso de Acción Popular, pues se podría afirmar que en la actualidad no sería posible cuestionar vía Acción Popular una norma reglamentaria aprobada formalmente pero no publicada, por dos motivos. El primero de ellos es postulado por Danós Ordóñez según el cual no sería posible por “la no acogida en el Código Procesal Constitucional de alguna norma como la contemplada en el artículo 5 de la derogada Ley No. 24968, que permitía la interposición de la demanda de acción popular contra normas formalmente aprobadas que no han sido publicadas oficialmente”<sup>171</sup> y por otro lado “la exigencia formal que la demanda de acción popular deba estar aparejada con la copia de la norma impugnada y el señalamiento de su forma de publicación”<sup>172</sup>, sin contemplar la excepción que tenía la Ley derogada –art. 11 inciso 4<sup>173</sup>–

<sup>168</sup> César Landa Arroyo, *Tribunal Constitucional y Estado Democrático*, (Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 1999), 177.

<sup>169</sup> Jorge Danós Ordóñez, *La Garantía Constitucional de la Acción Popular*, (Lima: Comisión Andina de Juristas, 1990), 164.

<sup>170</sup> Marcial Rubio Correa, “Estudio de la Constitución Política de 1993”, (Tesis doctoral, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1997), 91.

<sup>171</sup> Danós Ordóñez, *La Garantía*, 164.

<sup>172</sup> El artículo 85° del Nuevo Código Procesal Constitucional establece lo siguiente:

“**Artículo 85.- Demanda:** La demanda escrita contendrá cuando menos los siguientes datos y anexos:

(...) 5) Copia simple de la norma objeto del proceso precisándose el día, el mes y el año de su publicación (...).”

<sup>173</sup> El artículo 11 de la Ley derogada 24968 establecía lo siguiente:

por la que si se trataba de una norma no publicada, bastaba que se indicara la forma en que el demandante ha tomado conocimiento de la misma”<sup>174</sup>

Con lo cual, pese a la permisión que hubo en algún momento para que se controle vía Acción Popular normas aprobadas formalmente, pero no publicadas. Al día de hoy, bajo nuestro ordenamiento jurídico actual, ya no es posible cuestionar ello por la vía de la Acción Popular, pues esta no resulta ser la vía procedente<sup>175</sup>. Esta misma línea de pensamiento es seguida por el Tribunal Constitucional, en el fundamento undécimo de la sentencia recaída en el Expediente N° 00021-2010-AI/TC, la cual surge en un proceso de Inconstitucionalidad, controlando la constitucionalidad de una ley, pero que *mutatis mutandi* puede ser aplicada al proceso de Acción Popular. El supremo interprete de la Constitución establece lo siguiente:

11. El Tribunal advierte que si el TLC Perú-China no hubiese sido publicado, la demanda tendría que haberse declarado improcedente pues, como se sabe, ésta sólo cabe interponerse contra normas con rango de ley que se encuentren vigentes, y dicha vigencia solo se adquiere mediante la publicación. Y es que como en anterior ocasión hemos señalado, “Una ley que no haya sido publicada, sencillamente es ineficaz, pues no ha cobrado vigencia. Y sobre aquello que no ha cobrado vigencia, no es posible ejercer un juicio de validez en un proceso de inconstitucionalidad (...)”<sup>176</sup>.

Por último, es momento de analizar los reglamentos sustancialmente antijurídicos o antijurídicos por el fondo, que son aquellos en los que el contenido de la norma reglamentaria es el que resulta incompatible con la Constitución o la ley. Por lo cual, la norma ha sido expedida y publicada cumpliendo las normas procedimentales prescritas, pero el contenido de la misma vulnera normas sustanciales contenidas en la Constitución o en normas con rango de ley, o como ya se ha explicado antes, pues así lo admite la jurisprudencia, en normas supranacionales, que configuran los límites materiales de la actuación de la norma reglamentaria.<sup>177</sup>

Un claro ejemplo de un reglamento sustancialmente antijurídico o antijurídico por el fondo, se puede dar -y es el supuesto que más se da en la realidad- en los llamados reglamentos de ejecución o *secundum legem* -como es el caso de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal

---

“**Artículo 11.-** El escrito de demanda debe contener:

(...) 4.- La expresión de la norma objeto de la demanda.

Si ha sido publicada se indica día, mes y año de la publicación y se acompaña copia simple de la misma.

Si aún no ha sido publicada se expresa la forma en que el demandante ha tomado conocimiento de ella (...)”.

<sup>174</sup> Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial”, 132.

<sup>175</sup> Morón Urbina aconseja otras vías, como el Amparo, el Habeas Corpus o el proceso Contencioso Administrativo, según fuere el caso.

<sup>176</sup> EXP. N° 00021-2010-AI/TC, fundamento jurídico 11.

<sup>177</sup> Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial”, 137.

Fiscal-, donde al momento de desarrollar la ley se desnaturaliza la misma, en vez de limitarse a ejecutarla, respetando su finalidad.<sup>178</sup>

Pero, se puede ir un poco más allá, pues “la Autoridad Administrativa poseyendo márgenes de discrecionalidad para organizar las formas y medios para alcanzar el mejor cumplimiento de las leyes, también puede incurrir en el vicio de desviación o exceso de poder en el ejercicio de esta potestad cuando le dota de contenido desproporcionado o arbitrario”<sup>179</sup>, a lo que García de Enterría llama “arbitrariedad en el ejercicio de la potestad reglamentaria”<sup>180</sup>. Esta línea de pensamiento también ha sido tomada en cuenta por nuestra Corte Suprema, en el fundamento sétimo de la sentencia recaída en el Expediente N° 195-2007-Lima, en el cual se establece lo siguiente:

Sétimo: que, empero, la potestad reglamentaria del Ejecutivo debe ser ejercida de conformidad con las prescripciones contenidas en la Constitución y la Ley a desarrollar, y conforme puede verse a su texto, la norma impugnada, que incluye en su formulación a los egresados de las instituciones no universitarias, resulta contraria al Decreto Ley No. 18093 y al espíritu de su modificatoria, al Decreto Legislativo No. 712, conforme se entiende de la parte considerativa de ésta, donde se consigna como una de las motivaciones para su emisión, la existencia de un oligopolio en relación a los servicios de traducción oficial que impide que los egresados de los programas de traducción e idiomas de las universidades, institutos o centros educativos de valor oficial puedan trabajar de manera independiente y así mejorar sus ingresos y contribuir al desarrollo del país. Siendo ello así, la norma en cuestión atenta contra la disposición legal que pretende reglamentar, constituyéndose en un obstáculo para el fomento del empleo productivo, actividad cuya promoción corresponde a estado conforme lo establece el artículo 23 de la Carta Magna<sup>181</sup>.

Con lo cual, “se puede apreciar que el vicio que hace ilegal sustancialmente a un reglamento dista de ser únicamente el contraste entre la ley y la norma reglamentaria que la pretende desarrollar o complementar, sino que tiene ocasión cuando la administración incurre en algún vicio de proporcionalidad o arbitrariedad en esta acción”<sup>182</sup>.

---

<sup>178</sup> *Ibíd.*

<sup>179</sup> David Blanquer Criado, *El control de los reglamentos arbitrarios*, (Madrid: Editorial Civitas, 1988), cap. 1 - 2.

<sup>180</sup> Eduardo García de Enterría, *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*, (Madrid: Editorial Tecnos, 1981).

<sup>181</sup> EXP. N° 195-2007-LIMA, fundamento jurídico 7.

<sup>182</sup> Morón Urbina, “Análisis jurisprudencial”, 138-139.



Llegando al final de este apartado, es menester recordar lo desarrollado en capítulos anteriores, donde se demostró que la naturaleza de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, es la de un verdadero reglamento, por lo tanto, al ser una norma reglamentaria, podría incurrir en cualquiera de las categorías de infracciones a las que se ha hecho referencia, por ejemplo, podría hablarse de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal cuyo criterio establecido como disposición de carácter general vulnera la ley que está desarrollando -interpretando- e indirectamente la Constitución, no solo el artículo 51° y 118° sino también otros principios constitucionales, además la vulneración en la que incurre el Acuerdo de Sala Plena puede ser parcial o total, en cuyo caso, de ello dependerá hasta donde deberá alcanzar la declaración de nulidad de una sentencia fundada, pues, si solo es parcialmente antijurídico, la parte que no es vulneratoria subsiste por es conforme con el ordenamiento jurídico, mientras que si el Acuerdo de Sala Plena es vulneratorio en su totalidad, la declaración de nulidad alcanzará a toda la norma reglamentaria. También puede ser que el Acuerdo de Sala Plena no haya sido expedido o publicado en la forma prescrita, en cuyo caso devendría en reglamento formalmente antijurídico, o, ya que el Acuerdo de Sala Plena es un reglamento de ejecución, puede ser que, en su función de desarrollar las leyes tributarias, se desnaturalice la norma objeto de su desarrollo, o incluso, la Sala Plena puede excederse en el uso de sus potestades, con lo cual se hablaría de un reglamento sustancialmente antijurídico.

Con lo cual se concluye que, un reglamento, incluyendo dentro de ellos a los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, puede incurrir en cualquiera de las infracciones a las que se ha hecho referencia en el presente apartado, con lo cual, en todos los casos estaríamos frente a una norma reglamentaria vulneratoria de la Constitución o la ley, que debería ser contralada mediante el proceso de Acción Popular, que como bien se ha explicado, es el proceso constitucional de control normativo abstracto sobre normas reglamentarias, es decir, la vía más adecuada para evitar que una norma reglamentaria inconstitucional o ilegal siga vulnerando el ordenamiento jurídico, y afectando los derechos de los ciudadanos.

### **3.2. Sobre la posible impugnación de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular**

Para empezar este apartado es menester recordar lo desarrollado a lo largo de este trabajo de investigación, pues es momento de responder a la pregunta que se planteó al inicio del presente trabajo ¿Es posible la impugnación de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular?, Es así que, según lo desarrollado en esta investigación se buscará dar una respuesta afirmativa o negativa a la pregunta planteada.

### **3.2.1 *Antecedentes jurisprudenciales relacionados con la impugnación de Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular***

Antes de responder a la pregunta a la que se ha hecho referencia en el punto anterior, es menester realizar un breve recorrido por la jurisprudencia, para verificar cual es el criterio jurisprudencial actual relacionado con la impugnación de Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular, y según ello, se hará un breve análisis de las resoluciones presentadas.

En primer lugar, se tiene el Expediente N° 25106-2017-Lima, conocido por la Tercera Sala Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en el cual se impugna mediante una Acción Popular la Resolución del Tribunal Fiscal de Observancia Obligatoria N° 18754-10-2013, de fecha 18 de diciembre de 2013 y publicada en el Diario Oficial El Peruano el 03 de enero de 2014. Este caso fue conocido en primera instancia por la Séptima Sala Contenciosa Administrativa con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, la cual resolvió declarar improcedente la demanda de Acción Popular, esta decisión fue impugnada y fue conocida por la Corte Suprema, en el expediente al que se ha hecho referencia, resolviendo confirmar la improcedencia de la demanda de Acción Popular. Los fundamentos más resaltantes de la Corte Suprema para confirmar la improcedencia fueron el séptimo, noveno, décimo y décimo primero de la resolución que confirma la improcedencia de la demanda de Acción Popular, a continuación, se hará un breve análisis de cada uno de ellos. El fundamento séptimo y noveno de la resolución establece lo siguiente:

SÉPTIMO: Respecto a los agravios señalados en los numerales i) y ii), esta Sala Suprema advierte que la Resolución del Tribunal Fiscal N° 18754-10-2013 de fecha dieciocho de diciembre de dos mil trece, no constituye una norma que modifique o innove el ordenamiento jurídico, como exige el Primer Pleno Jurisdiccional Supremo en materia Constitucional y Contencioso Administrativo, sino que en su primer extremo confirma la multa a un contribuyente y en el segundo declara un criterio como precedente de observancia obligatoria, siendo este último extremo impugnado -en el presente caso-, el resultado o la interpretación de las normas preexistentes, tales como los artículos 1, 3 y 5 de la Ley que crea el Sistema Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres (Sinagerd), Ley N° 29664, y el artículo 67 del reglamento de la citada Ley, concordante con la Resolución de Superintendencia N° 021-2007/SUNAT (...).

NOVENO: Cabe indicar que el artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario estipula que las Resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo

expreso y con carácter general el sentido de las normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, en relación a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de las Administración Tributaria. De lo que se infiere con meridiana claridad que la jurisprudencia obligatoria del Tribunal Fiscal constituye un modo de interpretación de la norma y no así una reglamentación o desarrollo de la misma<sup>183</sup>.

De lo desarrollado por la Corte Suprema se puede denotar que confirma la improcedencia de la demanda de Acción Popular debido a que considera que la resolución impugnada -Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria- no es una norma reglamentaria, esto basándose en lo desarrollado por el Primer Pleno Jurisdiccional en materia Constitucional y Contencioso Administrativa, por lo tanto, se concluye que para la Corte Suprema, una RTF de observancia obligatoria no cumple con los requisitos establecidos por mencionado Pleno Jurisdiccional para determinar la existencia de una norma reglamentaria, es decir, los criterios de generalidad o abstracción, de pertenencia al ordenamiento jurídico u ordinamental y consunción.

No se cumple con los criterios a los que se ha hecho referencia, pues según la Corte Suprema, en la RTF de observancia obligatoria, más que presentarse el desarrollo o reglamentación de una norma, se presenta un modo de interpretación de las mismas, de lo cual se deduce que con “modo de interpretación de las normas”, en relación con la función de las Salas Especializadas de resolver casos concretos, esa interpretación se refiere a que en la RTF se interpreta para resolver el caso concreto, y dicha interpretación se limita al caso concreto, pues de no ser así, se estaría negando lo establecido por las propias Salas Supremas en el pleno jurisdiccional sobre la posibilidad de cumplir con el criterio ordinamental incorporándose al ordenamiento jurídico previamente existente interpretándolo o con la finalidad de interpretarlo<sup>184</sup>. La Corte Suprema continua, argumentando en el fundamento décimo y décimo primero lo siguiente:

DÉCIMO: Aunado a lo anterior, se verifica que la actora en esencia pretende cuestionar la validez de lo decidido por el Tribunal Fiscal a través de acto administrativo contenido en la Resolución N° 18754-10-2013 de fecha dieciocho de diciembre de dos mil trece,

---

<sup>183</sup> EXP. N° 25106-2017-LIMA, fundamento jurídico 7 y 9.

<sup>184</sup> Según el Primer Pleno Jurisdiccional en Materia Constitucional y Contencioso Administrativa, una norma reglamentaria se puede incorporar al ordenamiento jurídico previamente existente, con la finalidad de modificarlo, innovarlo, derogarlo o interpretarlo.

expedida en el marco de un procedimiento administrativo tributario, lo cual no resulta viable a través del presente proceso -Acción Popular-, sino más bien, dicho conocimiento, en todo caso, debió hacerlo valer en la vía correspondiente, esto es, en el proceso contencioso administrativo, de conformidad con el artículo 148 de la Constitución Política del Estado (...).

DÉCIMO PRIMERO: Por tanto, la Resolución contra la cual el accionante dirige su demanda no puede ser evaluada en el proceso de acción popular, al no cumplir con los requisitos exigidos en el artículo 200 inciso 5 de la Constitución Política del Estado, concordante con el artículo 76 del Código Procesal Constitucional; motivo por el cual debe confirmarse la venida en grado<sup>185</sup>.

Con lo desarrollado en estos dos fundamentos a los que se ha hecho referencia, es preciso darse cuenta que el criterio que toma la Corte Suprema es que las RTF, sean de observancia obligatoria o no, no son reglamentos, sino actos administrativos no normativos, cuya impugnación corresponde a la vía del proceso contencioso administrativo. Por lo tanto, se concluye que, según lo expresado por la Corte Suprema, las RTF se caracterizan por resolver casos concretos, y no procede su control mediante Acción Popular, pues esta vía está reservada para las normas reglamentarias, los cuales deben cumplir los criterios a los que se refiere el Primer Pleno Jurisdiccional en Materia Constitucional y Contencioso Administrativa, y si no es así, como sucede en este caso, según la Corte Suprema, no procederá la demanda de Acción Popular.

Si bien es cierto que en este caso no se impugna un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal, sino una RTF de observancia obligatoria -actos distintos, según lo desarrollado en este trabajo-, este caso es relevante para el presente trabajo de investigación, pues como se comentó en apartados anteriores, el Tribunal Fiscal viene desarrollando de manera errónea los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, pues según lo actualmente desarrollado por el Tribunal Fiscal -en contra de lo establecido por el artículo 154° del TUO del Código Tributario- el Acuerdo de Sala Plena no surte efectos por sí solo, sino que necesita de una RTF de observancia obligatoria, con lo cual la que vincula es la RTF como jurisprudencia de observancia obligatoria, y no - como debería ser- el Acuerdo de Sala plena del Tribunal Fiscal como precedente de observancia obligatoria. Por lo tanto, lo que se quiere dejar en claro con este primer caso presentado, es que la Corte Suprema no admite el control constitucional vía Acción popular de RTFs, así sean de observancia obligatoria, pues considera que surgen de la resolución de un caso concreto y que

---

<sup>185</sup> EXP. N° 25106-2017-LIMA, fundamento jurídico 10 y 11.

la interpretación realizada por la Sala Especializada se limita a la resolución del caso concreto, además agrega que la vía para cuestionar una RTF, así sea observancia obligatoria, es el proceso contencioso administrativo.

Por otro lado, se tiene el Expediente N° 8197-2020-LIMA, conocido por la Sala Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República. En este caso se impugnó el Acuerdo de Sala Plena 23-2019 de fecha 12 de julio de 2019. Este caso fue conocido en primera instancia por la Séptima Sala Contenciosa Administrativa con Subespecialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Justicia de Lima, la cual resolvió declarar improcedente la demanda de Acción Popular, esta decisión fue impugnada y fue conocida por la Corte Suprema, en el expediente al que se ha hecho referencia, resolviendo por mayoría confirmar la improcedencia de la demanda de Acción Popular, siendo los fundamentos de la Sala Suprema más resaltantes para confirmar la improcedencia de la demanda los fundamentos cuarto y quinto, por lo cual, se procederá a hacer un breve análisis de cada uno de los mencionados fundamentos. Se empezará por analizar el fundamento cuarto de la resolución que confirma la improcedencia de la demanda, el cual establece lo siguiente:

4.3. Asimismo, conforme al Primer Pleno Jurisdiccional Supremo en Materia Constitucional y Contencioso Administrativo, para distinguir un reglamento de un acto administrativo o de un acto de la administración, resultan útiles los siguientes criterios:

*“(1) Criterio de pertenencia al ordenamiento u ordinamental. Por este criterio debe apreciarse si el reglamento (norma administrativa, decreto o resolución de carácter general) que ha sido impugnado en la demanda de acción popular “es una actuación que se incorpora al ordenamiento jurídico” o es más bien la mera aplicación a un caso concreto, en cuyo último caso nos encontraríamos más bien frente a un acto administrativo (...).*

*(2) Criterio de consunción. Por este criterio debe observarse si el reglamento (norma administrativa, decreto o resolución de carácter general) impugnado se consume o no “con su cumplimiento por sus destinatarios –como el acto [administrativo]- sino que es susceptible de una infinidad de cumplimiento por calificar como un precepto con vocación de permanencia en el sistema (...).*

*(3) Criterio de generalidad. Por este criterio debe analizarse si el reglamento (norma administrativa, decreto o resolución de carácter general) impugnado tiene las características de ser impersonal y abstracto. Y ello tiene que ver con observar si la norma reglamentaria objeto de cuestionamiento establece consideraciones de alcance amplio, para un conjunto indeterminado de destinatarios. Empero, la existencia de*

*actos administrativos generales no normativos como de leyes especiales hacen que el criterio de generalidad, si bien es útil, no resulte determinante para distinguir actos administrativos de normas reglamentarias (...)*”.

4.4. En consecuencia, la finalidad de la demanda de acción popular es revisar la constitucionalidad y legalidad de toda norma con rango infralegal que sea de carácter general, siendo necesario el análisis de los parámetros de pertenencia al ordenamiento jurídico, consunción y generalidad cuando la naturaleza jurídica de la resolución emitida sea susceptible de ser asimilada como un acto administrativo de alcance particular<sup>186</sup>.

De lo cual, se puede apreciar que la Sala Suprema recurre al Primer Pleno Jurisdiccional en materia Constitucional y Contencioso Administrativa para explicar cuáles son los actos objeto de control del proceso de Acción Popular, llegando a la misma conclusión, a la que se ha llegado en el presente trabajo<sup>187</sup> de que el objeto de control en el proceso de Acción Popular son las normas reglamentarias, esto es por ser su naturaleza jurídica la de un proceso constitucional del control normativo abstracto sobre normas reglamentarias, y siendo así, acorde con el Pleno Jurisdiccional al que se ha hecho referencia, estas normas reglamentarias deben cumplir de manera concurrente con los criterios de generalidad o abstracción, pertenencia al ordenamiento jurídico u ordinamental y consunción<sup>188</sup>, y de manera específica resalta el criterio ordinamental, mediante el cual se establece que la norma impugnada se debe incorporar al ordenamiento jurídico previamente existente con la finalidad de modificarlo, innovarlo, derogarlo o interpretarlo<sup>189</sup>. La Sala Suprema continúa analizando el caso en los fundamentos cuarto y quinto, en los cuales se establece lo siguiente:

4.1. Teniendo en cuenta lo expuesto, se puede apreciar que la controversia en el presente caso consiste en determinar si corresponde declarar la ilegalidad e inconstitucionalidad del Acuerdo de Sala Plena N° 023-2019, como de la Resolución de Observancia Obligatoria N° 07308-2-2019, que la contiene (...).

5.4. (...) el origen del Acuerdo es la preexistencia de criterios interpretativos disímiles al interior de la administración, lo que ciertamente afecta el principio de predictibilidad, por lo que su realización no constituye el ejercicio de poder reglamentario normativo sino una limitada acción administrativa que pretende la mejora del servicio público en la solución de controversias optimizando la predictibilidad a través de la unificación de

<sup>186</sup> EXP. N° 8197-2020-LIMA, fundamento jurídico 4.

<sup>187</sup> Véase el apartado 3.1.1.

<sup>188</sup> Explicados en el apartado 3.1.2.

<sup>189</sup> Este criterio se desarrolla de manera detallada en el apartado 3.1.2. y 2.2.3.

criterios ya existentes (en puridad no hay algo nuevo) de las decisiones de la administración (...).

5.8. (...) el Acuerdo de Sala Plena N° 23-2019 no constituye una norma que tenga una naturaleza reglamentaria; su finalidad no es la de interpretar, aclarar o ilustrar una norma dictada con anterioridad para que forme parte del ordenamiento jurídico, sino la de uniformar los criterios disimiles en los que haya incurrido la Administración Pública (...). En efecto, a través del Acuerdo se hizo un análisis del artículo 88 del Código Tributario, respecto de la declaración rectificatoria que el propio legislador tributario le otorgó efectos con su sola presentación teniendo la calidad de declaración tributaria, por lo que en consecuencia la aceptación de las observaciones a través de su declaración forma parte de su determinación tributaria, no siendo materia controvertida en el procedimiento administrativo.

5.9. Esta Sala Suprema concluye de la lectura del artículo 154 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, que estipula que las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del artículo 102, en relación a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, que se infiere que la jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal constituye un modo de aplicación de la norma y no así una reglamentación o desarrollo de la misma<sup>190</sup>.

De lo cual se puede apreciar que la Sala Suprema incurre en el error de confundir - confusión provocada por el Tribunal Fiscal al desarrollar de manera errónea los Acuerdos de Sala Plena- el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal (segundo y tercer párrafo del artículo 154° del TUO del Código Tributario) con las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria (primer párrafo del artículo 154° del TUO del Código Tributario), pues la Sala fundamenta toda la resolución que confirma la improcedencia de la demanda de Acción Popular en base a que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal no constituye una forma de reglamentación sino un modo de aplicación de la norma al caso concreto, y como bien se ha explicado en el presente trabajo, jurisprudencia no es lo mismo que precedente<sup>191</sup>, y también se ha explicado que por mandato del artículo 154° del TUO del Código Tributario las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los

---

<sup>190</sup> EXP. N° 8197-2020-LIMA, fundamento jurídico 4 y 5.

<sup>191</sup> Véase el apartado 1.2.3.

órganos de la Administración Tributaria, mientras que los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal constituyen precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal<sup>192</sup>.

Por lo tanto, no se puede decir, que Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria es lo mismo que un acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal<sup>193</sup>, y por ello no se puede fundamentar la improcedencia de una demanda de Acción Popular que impugna un Acuerdo de Sala Plena (precedente de observancia obligatoria) en base a la naturaleza de una Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria (jurisprudencia de observancia obligatoria), con lo cual la fundamentación de la Sala Suprema no resulta adecuada.

También hay que tener en cuenta que la Sala Superior, en base a la confusión entre Acuerdo de Sala Plena y RTF de observancia obligatoria, usa el fundamento de que en el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal no se da una forma de reglamentación sino un modo de interpretar o aplicar la norma al caso concreto, al cual hay que decir que la Sala Plena -unidad orgánica emisora de los Acuerdos de Sala Plena- no ostenta -bajo ninguna circunstancia- la función de resolver casos concretos, sino que la función encargada por el Ministerio de Economía y Finanzas es la de establecer criterios y disposiciones de carácter general que unifiquen la jurisprudencia y constituyan precedentes de observancia obligatoria, con los cuales, la Sala Plena no resuelve casos concretos, sino que emite sus disposiciones de carácter general, en base a la solución de cuestiones generales y abstractas, por lo tanto, no se puede hablar de un modo de interpretación o aplicación de las normas al caso concreto, si es que no hay caso concreto que resolver.

En base a lo dicho anteriormente, se debe afirmar que la interpretación que realiza la Sala Plena, al emitir un Acuerdo de Sala Plena, no es una simple interpretación que se limita al caso concreto, sino que es la interpretación a la que se refiere el Primer Pleno Jurisdiccional cuando desarrolla el criterio ordinamental, pues el Acuerdo de Sala Plena interpreta el ordenamiento jurídico previamente existente sobre la base de cuestiones generales y abstractas, y no para aplicarlo a un caso concreto, sino para establecer un criterio que constituya una disposición de carácter general y se convierta en precedente de observancia obligatoria, por lo cual se puede hablar de una interpretación con carácter permanente, a la cual se refiere el Primer Pleno Jurisdiccional como una forma de incorporarse al ordenamiento jurídico y con ello, se cumpliría el criterio ordinamental. Por lo tanto, el fundamento de la Sala Suprema de que el

---

<sup>192</sup> Véase el apartado 2.1. y 2.3.3.

<sup>193</sup> En el apartado 2.3.3. se ha desarrollado de manera detallada las diferencias entre Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal y Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria.



Acuerdo de Sala plena no reglamenta, sino que interpreta o aplica al caso concreto también resulta ser errado, pues se ha llegado a este confundiendo los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal con las RTF de observancia obligatoria. En ese sentido se pronuncia el señor Juez Supremo Yaya Zumaeta en su voto en minoría en la resolución analizada:

OCTAVO.- Por otro lado, la formulación de un precedente administrativo obligatorio tiene como función escoger uno de los sentidos que puede desprenderse de una disposición legal o reglamentaria, estableciendo la respectiva interpretación como la norma que será aplicada por la Administración a un número indeterminado de casos (determinación de la situación jurídica de los administrados) en el futuro. Por consiguiente, la ciudadanía perdería una herramienta de control democrático de las Resoluciones Administrativas de alcance general, en caso de negarse la posibilidad de impugnarlas a través del proceso de Acción Popular<sup>194</sup>.

Por último, la Sala Suprema confirma la improcedencia de la demanda de Acción Popular que impugna un Acuerdo de Sala Plena, según esta, por no ser el Acuerdo de Sala Plena del tribunal fiscal una norma reglamentaria. A lo cual se debe decir que la conclusión a la que llega la Sala Superior no es la correcta, en primer lugar, porque como se hecho notar en este apartado, sus fundamentos han sido errados, confundiendo dos actos -Acuerdo de Sala Plena y RTF de observancia obligatoria- completamente diferentes, con distintos efectos y con distinto ámbito de aplicación; y, además se debe resaltar que no se ha analizado de manera detallada los tres criterios a los que hace referencia el Primer Pleno Jurisdiccional en Materia Constitucional y Contencioso Administrativa, es más, ni siquiera se analizan, pues de haberse analizado, se hubiera comprendido la diferencia entre Acuerdo de Sala Plena y RTF de observancia obligatoria y se hubiera podido determinar que la verdadera naturaleza de un Acuerdo de Sala Plena, que es -a diferencia de la RTF de observancia obligatoria - la de un reglamento<sup>195</sup>. Por lo tanto, según lo desarrollado en el presente trabajo de investigación, no es correcto el criterio de la Sala Suprema presentado en la resolución a la que se ha hecho referencia, de no considerar norma reglamentaria al Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal.

### ***3.2.2. Entonces ¿Es posible la impugnación de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular?***

Luego de haber analizado los actuales criterios jurisprudenciales relacionados con la impugnación de Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular, es momento de recoger todo lo desarrollado en el presente trabajo de investigación para poder

<sup>194</sup> EXP. N° 8197-2020-LIMA, fundamento jurídico 8 (voto en minoría).

<sup>195</sup> Véase el apartado 2.2.3.

responder a la pregunta ¿Es posible la impugnación de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular?

En primer lugar hay que recordar que la naturaleza jurídica de la Acción Popular es la de un proceso constitucional de control normativo abstracto sobre normas reglamentarias, por lo cual, al ser un proceso es necesaria la presentación de una demanda, y para que en el proceso iniciado se analice el fondo del asunto, es decir, se controle la constitucionalidad y la ilegalidad de una norma reglamentaria, es necesario que la demanda sea procedente, y respecto a la procedencia de la demanda de Acción Popular, el artículo 75° del Nuevo Código Procesal Constitucional establece lo siguiente:

Artículo 75.- Procedencia de la demanda de acción popular

La demanda de acción popular procede contra los reglamentos, normas administrativas y resoluciones de carácter general, cualquiera que sea la autoridad de la que emanen, siempre que infrinjan la Constitución o la ley, o cuando no hayan sido expedidas o publicadas en la forma prescrita por la Constitución o la ley, según el caso. Las demandas contra resoluciones o actos no normativos son objeto del proceso contencioso-administrativo (...).

De lo cual se concluye que para que sea posible la impugnación de un acto vía Acción Popular, es decir, para que la demanda de Acción Popular sea procedente, el acto impugnado debe ser una norma reglamentaria que infrinja la Constitución o la ley. Por lo tanto, para que sea posible la impugnación de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante de una Acción Popular, el Acuerdo de Sala Plena tiene que tener la naturaleza jurídica de una norma reglamentaria, y además adolecer de un vicio que vulnere la Constitución o la ley, solo cumpliendo con estos requisitos será posible el control de la constitucionalidad y la legalidad de un Acuerdo de Sala plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular.

Por lo tanto, en primer lugar, es menester determinar si el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal tiene la naturaleza jurídica de una norma reglamentaria. En referencia a ello, las Salas Especializadas en materia Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República han emitido el Primer Pleno Jurisdiccional en materia Constitucional y Contencioso Administrativa, en el cual han establecido los criterios que debe cumplir todo acto para ser considerado objeto de control en un proceso de Acción Popular, es decir, los criterios que se deben cumplir para ser normas reglamentarias, estableciendo que la norma debe cumplir, de manera concurrente, con el criterio de generalidad o abstracción, el criterio de pertenencia al ordenamiento jurídico u ordinamental y el criterio de consunción.

Cabe resaltar, que en el presente trabajo de investigación, específicamente en el apartado 2.2.3<sup>196</sup>, se ha desarrollado de manera detallada el cumplimiento -por parte del Acuerdo de Sala Plena- de los tres criterios a los que se refiere el Primer Pleno Jurisdiccional en materia Constitucional y Contencioso Administrativa, y, teniendo en cuenta ello, se llegó a determinar que la naturaleza de un Acuerdo de Sala plena del Tribunal Fiscal es la de un verdadero reglamento, y por lo tanto, cumple con los criterios de generalidad o abstracción, pertenencia al ordenamiento jurídico y consunción. Por lo tanto, habiendo determinado en apartados anteriores<sup>197</sup> que el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal es una norma reglamentaria -reglamento- sería inoficioso volver a analizar si es que el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal cumple con los criterios para ser norma reglamentaria, si es que ya se ha determinado en el presente trabajo de investigación que los cumple.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que la verdadera naturaleza jurídica de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal es la de una norma reglamentaria, este puede incurrir en cualquiera de los vicios a los que se ha hecho referencia en el apartado 3.1.3<sup>198</sup> del presente trabajo de investigación, lo que lo convertiría en un reglamento ilegal e inconstitucional, que puede ser directamente inconstitucional o directamente ilegal e indirectamente inconstitucional, totalmente antijurídico o parcialmente antijurídico, y formalmente antijurídico o sustancialmente antijurídico; vicios a los que hace referencia el artículo 74° del Nuevo Código Procesal Constitucional.

Es por lo mencionado anteriormente, y lo desarrollado a lo largo del presente trabajo de investigación, que, si se tiene en cuenta la verdadera naturaleza jurídica de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, sería completamente posible impugnar un Acuerdo de Sala Plena mediante una Acción Popular, si es que se considera que el Acuerdo de Sala Plena incurre en alguna vulneración a la Constitución o la ley. Esto es -y se busca dejar en claro- porque el Acuerdo de Sala Plena ostenta la verdadera naturaleza jurídica de norma reglamentaria, acorde a lo regulado por el artículo 154° del TUO del Código Tributario.

Pero lo desarrollado hasta ahora, es conforme a la verdadera naturaleza jurídica del Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal, acorde con el artículo 154° del TUO del Código Tributario, pero surge un problema, el cual ha venido siendo advertido a lo largo del presente trabajo de investigación, y es que el Tribunal Fiscal no desarrolla de la manera correcta los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, pues la Sala Plena, cuando emite un Acuerdo de

---

<sup>196</sup> Véase el apartado 2.2.3.

<sup>197</sup> Véase el apartado 2.2.3.

<sup>198</sup> Véase el apartado 3.1.3.

Sala Plena no emite una resolución estableciendo el criterio que debe prevalecer y que constituye una disposición de carácter general, y no publica el Acuerdo de Sala Plena en el Diario Oficial para que constituya precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, sino que lo que hace la Sala plena es emitir un Acta de Reunión de Sala Plena, la cual no vincula al exterior del Tribunal Fiscal, por ser un acto interno del Tribunal Fiscal, y después de un tiempo una Sala Especializada toma el criterio establecido en un Acuerdo de Sala Plena, y lo establece como jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, es decir, la unidad orgánica que finalmente emite la resolución que vincula al exterior del Tribunal Fiscal es la Sala Especializada, cuando lo correcto es que sea la Sala Plena quien emita la resolución que vincule, y esta resolución no es otra cosa que el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal.

Cabe resaltar que en apartado 2.1<sup>199</sup> del presente trabajo de investigación, cuando se propone una definición de Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal acorde con lo establecido por el artículo 154° del TUO del Código Tributario y se critica la definición proporcionada por el MEF, se desarrolla de manera detallada en qué consiste el actuar erróneo por parte del Tribunal Fiscal al momento de emitir los Acuerdos de Sala Plena, y se establece cual es la forma correcta de desarrollarlos en correlato con el artículo 154° del TUO del Código Tributario.

Lo cierto es, que este actuar erróneo del Tribunal Fiscal al desarrollar los Acuerdos de Sala plena del Tribunal Fiscal, ha llevado a la confusión a ciertas partes de la doctrina, que admiten la necesidad de una RTF de observancia obligatoria que recoja el criterio establecido en un Acuerdo de Sala Plena, cuando esto no es así, pues el Acuerdo de Sala plena debe surtir efectos en los ciudadanos por sí solo ya que constituye precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, pero más allá de ello, tal y como se denota en el apartado anterior<sup>200</sup> la confusión a la que ha llevado el actuar erróneo del Tribunal Fiscal ha llegado hasta el Poder Judicial, pues este, al declarar la improcedencia de una demanda de Acción Popular que impugnaba un Acuerdo de Sala Plena, trata como si fuesen lo mismo a una RTF de observancia obligatoria y a un Acuerdo de Sala Plena, pues fundamenta las causales la improcedencia de la demanda que impugna un Acuerdo de Sala Plena en los mismos fundamentos utilizados para declarar la improcedencia de una demanda que impugna una RTF de observancia obligatoria sin hacer adecuación alguna, a pesar de que se trata de dos figuras con una naturaleza distinta.

---

<sup>199</sup> Véase el apartado 2.1.

<sup>200</sup> Véase el apartado 3.2.1.

Pero, de manera concisa, el problema que se plantea es que al no estar bien desarrollado el Acuerdo de Sala Plena por parte del Tribunal Fiscal, el Poder Judicial no tiene clara la naturaleza jurídica del Acuerdo de Sala Plena. Con lo cual, en la vía judicial se niega el control de la constitucionalidad y legalidad vía Acción Popular de Acuerdo de Sala Plena, sin tener en cuenta su naturaleza jurídica de un verdadero reglamento, todo ello, ocasionado por el desarrollo erróneo de los Acuerdos de Sala plena por parte del Tribunal Fiscal.

Con lo cual, teniendo en cuenta que el Poder Judicial no admite el control de la constitucionalidad y legalidad vía Acción Popular de las RTF de observancia obligatoria, ni - cayendo en error- de los Acuerdos de Sala plena del Tribunal Fiscal, es posible cuestionarse si el Tribunal Fiscal desarrolla erróneamente los Acuerdos de Sala plena del Tribunal Fiscal, para evitar de esta manera el control constitucional de sus disposiciones de carácter general, pues tal y como se está desarrollando la situación actualmente, surge un panorama muy riesgoso sobre un posible ámbito exento de vinculación a la Constitución, y en consecuencia de control constitucional en nuestro ordenamiento, este tema será desarrollado de manera detallada en el siguiente apartado.<sup>201</sup>

De lo desarrollado en el presente apartado se puede decir que más allá de los problemas que se plantean por el actuar erróneo del Tribunal Fiscal, existe la posibilidad de que se controle la constitucionalidad y legalidad de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular, esto es, que se pueda impugnar un Acuerdo de Sala Plena mediante una Acción Popular, toda vez que su verdadera naturaleza jurídica es la de un reglamento, y al tener la naturaleza jurídica de una norma reglamentaria -según el artículo 154° del TUO del Código Tributario-, los ciudadanos no se pueden ver afectados -no admitiéndose el control constitucional de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal- por la errónea actuación del Tribunal Fiscal, de lo cual se concluye que debe admitirse el control constitucional atendiendo a la verdadera naturaleza del Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal, pues de no ser así se estaría beneficiando el incorrecto accionar del Tribunal Fiscal, ya que al no desarrollar de la manera que corresponde los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, se vería librado del control de constitucional y legal de sus disposiciones de carácter general.

Lo dicho en el párrafo anterior no vulnera lo establecido por el artículo 75° del Nuevo Código Procesal Constitucional en referencia a la procedencia de la demanda de Acción Popular, pues en este artículo se establece que la demanda de Acción Popular procede contra reglamentos, y según lo desarrollado en el presente trabajo de investigación y acorde a lo

---

<sup>201</sup> Véase el apartado 3.3.

establecido por el artículo 154° del TUO del Código Tributario, la verdadera naturaleza jurídica de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal es la de una norma reglamentaria, distinto es que la figura sea mal desarrollada por el Tribunal Fiscal y haga parecer que no se trata de reglamentos, en ese sentido, no se puede beneficiar a la Administración Pública -Tribunal Fiscal- por su actuar erróneo, no controlando constitucionalmente con efectos *erga omnes* a través de una Acción Popular sus disposiciones generales y perjudicar de esta manera a los ciudadanos dejando que subsistan disposiciones abstractas ilegales e inconstitucionales que terminan por afectar a los ciudadanos, máxime si la verdadera naturaleza jurídica de los Acuerdos de Sala Plena es la de un reglamento, y la Acción Popular, según el artículo 75° del Nuevo Código procesal Constitucional procede contra actos cuya naturaleza jurídica es la de reglamentos.

Pero surge otro problema, pues el artículo 85° inciso 5) del Nuevo Código Procesal Constitucional exige como requisito mínimo para la presentación de la demanda copia simple de la norma objeto del proceso, precisándose el día, mes y año de su publicación, es decir, exige que la norma reglamentaria se encuentre publicada. Pero, el Tribunal Fiscal en su ya mencionado desarrollo erróneo de los Acuerdos de Sala Plena, no publica -a pesar de exigirlo el artículo 154° del TUO del Código Tributario- los Acuerdos de Sala Plena, a pesar de que estos contienen la disposición de carácter general que constituye precedente de observancia obligatoria, sino que publica la RTF de observancia obligatoria que -haciéndolo mal- recoge el criterio establecido en el Acuerdo de Sala Plena. Por lo tanto, no se cuenta con fecha de publicación de un Acuerdo de Sala Plena, a pesar de ser legalmente exigida su publicación, con lo cual es necesario presumir su fecha de publicación, atendiendo -a pesar de que es erróneo hacerlo de esa manera- a que la RTF publica el criterio establecido en un Acuerdo de Sala Plena, por lo tanto, teniendo en cuenta que el criterio establecido en un Acuerdo de Sala Plena se encuentra publicado cuando se publica la RTF de observancia obligatoria, se debe entender que el Acuerdo de Sala Plena se publica de manera conjunta con la RTF de observancia obligatoria.

Con lo dicho en el párrafo anterior no se quiere decir que es correcto que una RTF recoja el criterio tomado en un Acuerdo de Sala Plena para publicarlo como jurisprudencia de observancia obligatoria, pues lo correcto es que el Acuerdo de Sala Plena -como tal- sea publicado como precedente de observancia obligatoria, sino que para efectos prácticos se debe tener por publicado el Acuerdo de Sala Plena en la fecha en que se publica la RTF de observancia obligatoria, pues en ese momento se hace público el criterio tomado en un Acuerdo de Sala Plena, todo esto atendiendo a la obligación legal de publicar los Acuerdos de Sala Plena -como resolución- establecida por el artículo 154° del TUO del Código Tributario no cumplida

por el Tribunal Fiscal, y que como bien se ha dicho anteriormente, los ciudadanos se pueden ver afectados por el incorrecto accionar de la Administración Pública -Tribunal Fiscal-.

Por lo tanto, en cumplimiento del artículo 85° inciso 5) del Nuevo Código Procesal Constitucional el actor en su demanda de Acción Popular deberá consignar la fecha de publicación de la RTF de observancia obligatoria que publica el criterio establecido en un Acuerdo de Sala Plena, como la fecha de publicación del Acuerdo de Sala Plena, atendiendo a la obligación legal -no cumplida por el Tribunal Fiscal- de publicar los Acuerdos de Sala plena del Tribunal Fiscal.

Es por lo mencionado anteriormente, que atendiendo a la pregunta ¿Es posible la impugnación de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular?, la respuesta es positiva, siempre y cuando se tenga en cuenta la verdadera naturaleza jurídica de normas reglamentarias de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, y no dejarse llevar por el incorrecto accionar del Tribunal Fiscal al momento de desarrollar los Acuerdos de Sala Plena, pues el actuar de esta Administración Pública es contrario a establecido por el artículo 154° del TUO del Código Tributario. Es más, este trabajo en reiteradas ocasiones exhorta al Tribunal Fiscal para que desarrolle los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal de la manera establecida por el artículo 154° del TUO del Código Tributario, pues de hacerlo así el Tribunal Fiscal, se evitarían muchos problemas, como los que surgen actualmente cuando se busca el control de la constitucionalidad y legalidad de los de las disposiciones de carácter general establecidas en los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal.

### **3.3. Presencia de ámbitos exentos de control constitucional en caso se niegue el control constitucional de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal**

En el apartado anterior surgió el tema de un posible ámbito exento de vinculación a la Constitución y en consecuencia de control constitucional respecto de la emisión de criterios de carácter general por parte del Tribunal Fiscal, toda vez que no se admite el control constitucional vía Acción Popular, ni de las RTF de observancia obligatoria, ni de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, pero a fin de no emitir conclusiones apresuradas, en este apartado se desarrollará de manera detallada la idea de la inexistencia de ámbitos exentos de vinculación a la constitución, y cuál es la situación actual de la emisión de disposiciones de carácter general por parte del Tribunal Fiscal respecto de la idea de la inexistencia de ámbitos exentos de vinculación a la Constitución, y en consecuencia de control constitucional.

Para desarrollar la idea de la inexistencia de ámbitos exentos de vinculación a la Constitución, Castillo Córdova<sup>202</sup> parte del análisis del artículo 44° de la Constitución Política del Perú, el cual regula los deberes del Estado en los siguientes términos:

Artículo 44.- Deberes del Estado

Son deberes primordiales del Estado: defender la soberanía nacional; garantizar la plena vigencia de los derechos humanos; proteger a la población de las amenazas contra su seguridad; y promover el bienestar general que se fundamenta en la justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación.

Asimismo, es deber del Estado establecer y ejecutar la política de fronteras y promover la integración, particularmente latinoamericana, así como el desarrollo y la cohesión de las zonas fronterizas, en concordancia con la política exterior.

De lo cual se denota que es deber del Estado garantizar la plena vigencia de los derechos humanos, pero “este deber estatal no sólo se incumple cuando es el Estado mismo quien vulnera derechos fundamentales, sino que resulta siendo contradicho cuando el Estado impide o sencillamente no reconoce al particular la posibilidad de emplear mecanismos de defensa de derechos fundamentales”<sup>203</sup>, con lo cual, la “dimensión objetiva de los derechos fundamentales han generado una serie de deberes al Estado, todos ellos dirigidos a conseguir la plena vigencia de su contenido constitucionalmente reconocido, y uno de esos deberes –qué duda cabe– es la de implementar realmente mecanismos de defensa efectiva contra agresiones a los derechos fundamentales”<sup>204</sup>

Por lo tanto, ante las disposiciones de carácter general de una entidad estatal que vulneran derechos fundamentales de los ciudadanos, se incumple con lo establecido en el artículo 44° de la Constitución Política del Perú, siendo en este caso el Estado mismo quien vulnera los derechos de los ciudadanos, pero no solo se vulnera de esa forma mencionado artículo constitucional sino que se vuelve a vulnerar si es que el Estado impide o sencillamente no reconoce a los ciudadanos afectados por una disposición de carácter general de una entidad estatal, la posibilidad de emplear mecanismos de defensa de los derechos fundamentales, esto

<sup>202</sup> En este apartado, se sigue en líneas generales, lo postulado por Castillo Córdova en su obra “La inexistencia de ámbitos exentos de vinculación a la constitución”, en la cual se desarrolla la idea de la inexistencia de ámbitos exentos de vinculación a la Constitución, y en consecuencia de control constitucional, en base a la sentencia recaída en el Expediente N° 0007-2007-PI/TC, que declara inconstitucional el artículo único de la ley N° 28642. Los fundamentos desarrollados en esta obra pueden ser aplicados *mutatis mutandi* a la situación que se está analizando en el presente aparatado, pues lo importante es la idea de que no debe haber ámbitos exentos de vinculación a la Constitución, y en consecuencia de control constitucional.

<sup>203</sup> Luis Castillo Córdova, “La inexistencia de ámbitos de vinculación a la Constitución”, *Dialogo con la jurisprudencia: actualidad, análisis y crítica jurisprudencial*, Vol. 13 n° 106 (2007): 77.

<sup>204</sup> Luis Castillo Córdova, *Los derechos constitucionales. Elementos para una teoría general*, (Lima: Palestra Editores, 2007), cap. 7.



es, si se le impide a los ciudadanos buscar a través de los mecanismos existentes el cese de las afectaciones a sus derechos fundamentales producidas por la disposición de carácter general. Por lo tanto, para que se cumpla cabalmente el artículo 44° de la Constitución Política del Perú, por una parte, la entidad estatal debe evitar -no debe hacerlo- emitir disposiciones de carácter general que vulneren derechos de los ciudadanos, y además, el Estado -si es que por diferentes motivos existieran disposiciones de carácter general vulneratorias- no debe impedir a los ciudadanos afectados ejercer su derecho de defensa a través de los mecanismos existentes, para buscar el cese de la afectación producida.

Relacionado con lo dicho anteriormente, uno de los mecanismos de defensa que puede ejercitar el ciudadano para buscar el cese de la afectación, es la búsqueda del control constitucional del acto vulneratorio, y el Estado no puede no reconocer al ciudadano su derecho a solicitar el control constitucional de los actos de una entidad estatal, pues todos los actos de las entidades estatales deben estar sometidos a control constitucional, esto porque no pueden haber ámbitos de exentos de vinculación a la Constitución.

La idea desarrollada en el párrafo anterior guarda relación con los artículos 38°<sup>205</sup> y 45°<sup>206</sup> de la Constitución Política del Perú, que expresan el principio de normatividad, y lo expresado por el Tribunal Constitucional en fundamento séptimo de la sentencia recaída en el Expediente N° 5854-2005-PA/TC, en el cual se supremo interprete de la Constitución expresa lo siguiente:

7. Pero, ¿tiene algún sentido reconocer que la Constitución tiene carácter jurídico, para luego afirmar que existen actos de los poderes públicos que escapan al control constitucional ejercido por la jurisdicción constitucional?, ¿es posible afirmar que todo poder está sometido a la Constitución y a los derechos fundamentales que ella reconoce, y a la par sostener que los actos de estos poderes esta relevados de control constitucional, pese a que contravienen la Constitución y los derechos fundamentales?

Es inherente a la condición jurídica de una norma la capacidad de exigir su cumplimiento jurisdiccionalmente. La ausencia de éste determina la negación de

---

<sup>205</sup> El artículo 38° de la Constitución Política del Perú establece lo siguiente:

**“Artículo 38.- Deberes para con la patria:** Todos los peruanos tienen el deber de honrar al Perú y de proteger los intereses nacionales, así como de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico de la Nación”.

<sup>206</sup> El artículo 45° de la Constitución Política del Perú establece lo siguiente:

**“Artículo 45.- Ejercicio del poder del Estado:** El poder del Estado emana del pueblo. Quienes lo ejercen lo hacen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen. Ninguna persona, organización, Fuerza Armada, Policía Nacional o sector de la población puede arrogarse el ejercicio de ese poder. Hacerlo constituye rebelión o sedición”.

aquella. Es por ello que Wemer Kaegi sostenía: "dime lo que piensas de la justicia constitucional y te diré qué concepto de Constitución tienes."<sup>207</sup>

En efecto, afirmar que existen actos de alguna entidad estatal cuya validez constitucional no puede ser objeto de control constitucional, supone sostener, con el mismo énfasis, que en tales ámbitos la Constitución ha perdido su condición de norma jurídica, para volver a ser una mera carta política referencial, incapaz de vincular al poder (...) <sup>208</sup>.

A lo cual hay que agregarle lo dicho por Castillo Córdova citando al Tribunal Constitucional<sup>209</sup>, según el cual "el principio de normatividad de la Constitución se opone a la existencia de campos de invulnerabilidad absoluta al control constitucional"<sup>210</sup> teniendo en cuenta que "una necesaria consecuencia de la consideración de la Constitución como norma jurídica es rechazar que puedan existir actuaciones del poder estatal que queden exentas de su sujeción a las normas de la Constitución que recogen derechos constitucionales y, consecuentemente, a la posibilidad del control constitucional de esas actuaciones"<sup>211</sup>

Por lo tanto, no existe entidad estatal cuya actuación pueda no ser susceptible de control constitucional, esto en relación al principio de normatividad de la Constitución, en virtud del cual, negar el control constitucional a determinados actos de determinadas entidades estatales supone una vulneración a mencionado principio, y en razón de ello, la Constitución perdería su carácter de norma jurídica frente a aquellos actos y quedaría como una mera carta política referencial incapaz de vincular al poder<sup>212</sup>, cosa que a todas luces carece de sentido. Por lo tanto, si es que una entidad estatal emite disposiciones de carácter general vulneratorias a la constitución, es menester controlar este acto constitucionalmente, ya que de no permitirse su control, se estaría validando la pérdida de la condición de norma jurídica de la Constitución frente a aquellas disposiciones de carácter general, lo cual no puede ser posible si es que se tiene en cuenta lo desarrollado en el presente apartado, desarrollado también en jurisprudencia relevante del Tribunal Constitucional -valga decir, el supremo interprete del Constitución- citada anteriormente.

Respecto a la idea desarrollada en el presente apartado -hasta ahora- Castillo Córdova concluye, refiriéndose a la decisión del Tribunal Constitucional de proscribir la existencia de

<sup>207</sup> Werner Kaegi, *Die Verfassung als rechtliche Grundordnung des Staates: Untersuchungen über die Entwicklungstendenzen im modernen Verfassungsrecht*, (Zürich: Polygraphischer Verlag, 1945), 147.

<sup>208</sup> EXP. N° 5854-2005-PA/TC, fundamento jurídico 7.

<sup>209</sup> EXP. N° 2366-2003-AA/TC, fundamento jurídico 4.

<sup>210</sup> Castillo Córdova, *La inexistencia*, 77.

<sup>211</sup> Luis Castillo Córdova, *Comentarios al Código Procesal Constitucional*, (Lima: Palestra Editores, 2006), 558-568.

<sup>212</sup> En palabras del Tribunal Constitucional en el fundamento séptimo de la sentencia recaída en el Expediente N° 5854-2005-PA/TC.

ámbitos exentos de vinculación a la Constitución, y en consecuencia de control constitucional, que “El Tribunal Constitucional ha dado un paso importante en la línea de consolidar el mandato por el cual la Constitución siendo una realidad plenamente normativa en la que se reconoce que los derechos fundamentales son el fin de la sociedad y del Estado, proscribire la existencia de ámbitos exentos de vinculación a la Constitución y, consecuentemente, exentos del control de constitucionalidad”<sup>213</sup>

Ahora -teniendo en cuenta lo desarrollado hasta el momento-, resulta necesario hacer un análisis concreto, en referencia a la situación que se desarrolla actualmente respecto de la emisión de disposiciones de carácter general de una entidad estatal, como es el Tribunal Fiscal. Lo primero que hay que resaltar es que, al ser el Tribunal Fiscal una entidad estatal, su actuación no puede estar exenta de vinculación a la Constitución, y en consecuencia de control constitucional.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que la emisión de disposiciones de carácter general forma parte de la actuación del Tribunal Fiscal, es menester determinar si en el caso de que una disposición de carácter general emitida por el Tribunal Fiscal<sup>214</sup> -Sala Plena del Tribunal Fiscal-, resulte contraria a la constitución, existe la posibilidad de controlar constitucionalmente aquellas disposiciones de carácter general inconstitucionales emitidas por la Sala Plena del Tribunal Fiscal.

En primer lugar, pese a que en reiteradas ocasiones en este trabajo<sup>215</sup> se ha dicho que la manera de desarrollar los Acuerdos de Sala Plena por parte del Tribunal Fiscal no es la correcta, a efectos de no dejar posibilidades sin analizar, también se determinará si es posible controlar constitucionalmente las disposiciones de carácter general emitidas por la Sala Plena del Tribunal Fiscal cuando estas no vinculan por sí mismas, sino que tienen que ser recogidas y publicadas en una RTF de observancia obligatoria. Entonces, se analizará si una RTF de observancia obligatoria que recoge una disposición de carácter general establecida en un Acuerdo de Sala Plena puede ser controlada constitucionalmente. Es decir, si se puede controlar constitucionalmente las disposiciones de carácter general emitidas por la Sala Plena del Tribunal Fiscal, a través de la impugnación de Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria, que -haciéndolo mal- recogen y publican las disposiciones de carácter general establecidas en un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal.

---

<sup>213</sup> Castillo Córdova, *La inexistencia*, 89.

<sup>214</sup> Que en todo caso es emitida por la Sala Plena del Tribunal Fiscal, acorde con las funciones encomendadas en los artículos 17° y 22° del Reglamento de organización y funciones del Ministerio de Economía y Finanzas.

<sup>215</sup> Passim.

La primera vía que se presenta para controlar la constitucionalidad en el caso que se presenta en el apartado anterior, teniendo en cuenta que se trata, al fin y al cabo, de una disposición general, es la Acción Popular, con lo cual habría que responder a la pregunta ¿se admite el control constitucional vía Acción Popular de una RTF de observancia obligatoria?, con respecto a ello el criterio jurisprudencial es claro -y parece ser coherente- al no admitir el control constitucional vía Acción Popular de una RTF de observancia obligatoria pues se considera que la Acción Popular no es la vía procedente para ello, pues la RTF, sea de observancia obligatoria o no, surge de la resolución de un caso concreto, y las interpretaciones que surgen de ella se limitan a la aplicación del caso concreto, es por ello que la Corte Suprema en reiteradas ocasiones<sup>216</sup> ha determinado que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal -más no los precedentes de observancia obligatoria- no es una forma de reglamentación sino un modo de interpretación o aplicación que se limita al caso concreto, con lo cual se cierra toda posibilidad de controlar la constitucionalidad de una disposición de carácter general emitida por la Sala Plena del Tribunal Fiscal, y, recogida y publicada por una RTF de observancia obligatoria impugnando la RTF de observancia obligatoria mediante una Acción Popular, pues esta no resulta ser la vía procedente para impugnar una RTF, sea de observancia obligatoria o no.

Por otro lado, la Corte Suprema al momento de resaltar que la Acción Popular no es la vía para impugnar una RTF, sea de observancia obligatoria o no, también indica que la vía correspondiente para lograr requerido fin es el proceso contencioso administrativo, para lo cual habrá que preguntarse ¿la impugnación de una RTF que contiene una disposición de carácter general establecida en un Acuerdo de Sala Plena, a través de un proceso contencioso administrativo, resulta suficiente para dejar sin efecto la disposición de carácter general?, la respuesta es claramente negativa, pues el artículo 40° del TUO de la LPCA, en referencia a los efectos de la sentencia estimatoria establece lo siguiente:

Artículo 40.- Sentencias estimatorias

La sentencia que declare fundada la demanda podrá decidir en función de la pretensión planteada lo siguiente:

1.- La nulidad, total o parcial, o ineficacia del acto administrativo impugnado, de acuerdo a lo demandado.

Con lo cual, al impugnarse una RTF de observancia obligatoria mediante un proceso contencioso administrativo, lo máximo que se podrá lograr es que declare la nulidad de la RTF impugnada, pero la disposición de carácter general recogida por la RTF seguirá subsistente ya

---

<sup>216</sup> EXP. N° 25106-2017-LIMA, fundamento jurídico 10.

que el Acuerdo de Sala Plena -como tal- sigue vigente, y nada impide que se vuelva a aplicar a otra RTF, y se vuelva a establecer como jurisprudencia de observancia obligatoria, por lo tanto se crearía una inseguridad jurídica constante en la que, al no poderse declarar la nulidad del Acuerdo de Sala Plena, y de la disposición de carácter general establecida en este, puede ser aplicada en cualquier momento, algo muy peligroso teniendo en cuenta que si se tratase de una disposición de carácter general inconstitucional, esta subsistiría sin que su nulidad pudiese ser declarada, esto porque la nulidad obtenida en un proceso contencioso administrativo se limitaría a la RTF, subsistiendo el criterio establecido por el Acuerdo de Sala Plena.

Por lo tanto, se puede afirmar, que el actuar del Tribunal Fiscal al desarrollar los Acuerdos de Sala Plena, no solo resulta contrario a lo establecido por el artículo 154° del TUO del Código Tributario, sino que no permite el control constitucional de las disposiciones de carácter general establecidas por un Acuerdo de Sala Plena, por lo tanto, en caso estas disposiciones resultasen contrarias a la constitución, se forzaría a los ciudadanos a soportar los efectos de disposiciones de carácter general inconstitucionales, sin que estos pudiesen hacer algo al respecto, es decir, no hay mecanismo de defensa alguno para buscar el cese de la afectación, pues como se ha determinado anteriormente no es posible cuestionar una RTF vía Acción Popular, y el proceso contencioso administrativo no resulta suficiente, pues sus efectos se limitan a la RTF, sin alcanzar al criterio establecido por el Acuerdo de Sala Plena, el cual sigue subsistiendo.

Pero, los supuestos anteriores han sido desarrollados, como se ha dicho anteriormente, para no dejar supuestos sin analizar y evitar dar conclusiones apresuradas sobre un posible escenario de un ámbito exento de control constitucional en el ordenamiento peruano, es por ello que ahora es momento de analizar la última opción -aquella que se presenta como la opción más adecuada- que se tendría para lograr el control constitucional de una disposición de carácter general establecida en un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal, y es aquella opción que guarda relación con la verdadera naturaleza jurídica de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal.

Esta idea, ya ha sido desarrollada en el apartado anterior<sup>217</sup>, respecto a la posibilidad de impugnar los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular, vía que -según lo desarrollado en el apartado anterior- resulta idónea para el control constitucional de las disposiciones de carácter general establecidas por Acuerdos de Sala Plena, pues la verdadera

---

<sup>217</sup> Véase el apartado 3.2.2.

naturaleza jurídica de los Acuerdos de Sala plena del Tribunal Fiscal es de normas reglamentarias.

Entonces, el proceso de Acción Popular no solo resulta acorde con la verdadera naturaleza jurídica del Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal -norma reglamentaria- sino que resulta necesario para controlar la constitucionalidad de las disposiciones de carácter general emitidas por el Tribunal Fiscal y así evitar la existencia de ámbitos exentos de vinculación a la Constitución en el ordenamiento peruano.

Hay que tener en cuenta que, si se tratase de una disposición de carácter general emitida por el Tribunal Fiscal verdaderamente vulneratoria de la Constitución, no solo se vulnera el artículo 44° de la Constitución Política del Perú al haber emitido aquella disposición de carácter general inconstitucional, sino que también se vería afectado mencionado artículo si es que no se permite el control constitucional de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, pues se estaría de esta forma aceptando la existencia de un ámbito exento de vinculación a la Constitución y la pérdida de la condición de norma jurídica de la Constitución respecto a aquella actuación del Tribunal Fiscal.

Por lo tanto, resulta necesaria la admisión del control constitucional de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal a través de una Acción Popular, para así buscar el control constitucional de las disposiciones de carácter general emitidas por el Tribunal Fiscal en caso resulten inconstitucionales, pues además de ser el proceso que guarda relación con la verdadera naturaleza jurídica de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, en los párrafos anteriores de este mismo apartado se ha demostrado que no existe otro mecanismo para que los ciudadanos ejerzan su derecho de defensa buscando el cese de la afectación originada por las disposiciones generales -en caso resulten inconstitucionales- establecidas por los Acuerdos de Sala Plena<sup>218</sup>, con lo cual, la Acción Popular se muestra como el único medio para controlar constitucionalmente dichas disposiciones de carácter general.

Por lo tanto, en virtud de lo dicho en el párrafo anterior, de no admitirse el control constitucional vía Acción Popular de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, al no existir otra vía para la impugnación de los mismos<sup>219</sup>, se estaría aceptando la existencia de ámbitos exentos de control constitucional en el ordenamiento peruano, pues las disposiciones

---

<sup>218</sup> Pues se ha demostrado que resulta inoficioso impugnar las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria para buscar dejar sin efecto las disposiciones de carácter general emitidas por la Sala Plena del Tribunal Fiscal, por lo tanto, la única vía existente sería impugnar los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, y por ser su verdadera naturaleza jurídica, la de normas reglamentarias, corresponde hacerlo a través del proceso constitucional de Acción Popular.

<sup>219</sup> Véase la nota 218.

de carácter general establecidas por los Acuerdos de Sala Plena, así sean inconstitucionales guardarían plena vigencia, ya que no se admite su control constitucional, con lo cual, se aceptaría que existen determinadas actuaciones de determinadas entidades estatales, como son los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal al establecer disposiciones de carácter general, que no se vinculan a la Constitución, y por lo tanto la Constitución habría perdido su carácter normativo respecto a estos actos del Tribunal Fiscal, vulnerándose de esta manera el principio de normatividad de la Constitución.

Es por ello que, en virtud de no vulnerar el principio de normatividad de la Constitución y de evitar la existencia de ámbitos exentos de vinculación a la Constitución, y en consecuencia de control constitucional, se debe admitir el control constitucional de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal vía Acción Popular -al ser la vía más adecuada acorde a su verdadera naturaleza jurídica, y al no existir otra vía para su impugnación-, para así dejar sin efecto disposiciones de carácter general establecidas por la Sala Plena del Tribunal Fiscal que resulten inconstitucionales, y se pueda, de esta manera, mantener la plena vigencia normativa de la norma constitucional, y salvaguardar los derechos de los ciudadanos, en virtud del artículo 44° de la Constitución Política del Perú.

Por ello, cuando se habla de la posible impugnación de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular, hay que atender a cuatro aspectos, el primero de ellos es, la verdadera naturaleza jurídica de los Acuerdos de Sala plena del Tribunal Fiscal, la cual en correlato con el artículo 154° del TUO del Código Tributario, es la de norma reglamentaria. En segundo lugar, hay que atender a la inexistencia de ámbitos exentos de vinculación a la Constitución, y en consecuencia de control constitucional, pues al no existir otra vía para impugnar los Acuerdos de Sala Plena, de no admitirse su control constitucional vía Acción Popular se estaría aceptando que en el ordenamiento peruano existen ámbitos exentos de control constitucional. También hay que atender al artículo 44° de la Constitución Política del Perú, pues de no admitirse la impugnación de los Acuerdos de Sala plena, y con ello su control constitucional, en caso estos sean inconstitucionales, se dejaría subsistir disposiciones de carácter general inconstitucionales, afectando los derechos fundamentales de los ciudadanos, provocando que el Estado no garantice la plena vigencia de los mismos. Por último, no se debe beneficiar al Tribunal Fiscal por su errónea actuación -al desarrollar mal los Acuerdos de Sala Plena-, no controlando constitucionalmente sus disposiciones de carácter general, pues se incentivaría de esta forma el incorrecto accionar de las entidades estatales en perjuicio de los ciudadanos. Con estos cuatro aspectos mencionados anteriormente se hace

mucho más fuerte la idea de la posible impugnación de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular.





## Conclusiones

**Primera.** El Tribunal Fiscal es el órgano del Ministerio de Economía y Finanzas encargado de resolver en última instancia Administrativa las controversias surgidas en materia tributaria y aduanera entre las Administraciones Tributarias y los contribuyentes. Al resolver estos casos concretos se va formando jurisprudencia, que en algún momento puede llegar a ser contradictoria entre sí, por lo cual surge la necesidad de que se establezcan criterios y disposiciones de carácter general que unifiquen la jurisprudencia, esta función de unificar la jurisprudencia, el Tribunal Fiscal se la ha encargado a su unidad orgánica, denominada Sala Plena del Tribunal Fiscal.

**Segunda.** La función de unificación de la jurisprudencia encomendada a la Sala Plena del Tribunal Fiscal se materializa con la emisión de criterios y disposiciones de carácter general que tienen por finalidad uniformar la jurisprudencia, y que constituyen precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, esto se realiza mediante los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal.

**Tercera.** Los Acuerdos de Sala Plena, acorde con el artículo 154° del TUO del Código Tributario deben ser definidos como aquel el Instrumento Legal mediante el cual la unidad orgánica de la Sala Plena del Tribunal Fiscal realiza su función de uniformizar la jurisprudencia, unificando y uniformizando los criterios de las Salas Especializadas, mediante el cual se establecen criterios y disposiciones de carácter general surgidos de la resolución de cuestiones generales y abstractas. Su estructura y forma de emitirse es la de una Resolución emitida por la misma Sala Plena y publicada en el Diario Oficial, que constituye precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.

**Cuarta.** Actualmente los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, son desarrollados erróneamente por el Tribunal Fiscal, pues en vez de emitir los Acuerdos de Sala Plena de manera que vinculen por sí mismos, es decir, como resoluciones emitidas por la misma Sala Plena, y que se publiquen -estas mismas- en el Diario Oficial, y constituyan precedentes de observancia obligatoria en las futuras resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, los Acuerdos de Sala plena son tratados -vulnerando el artículo 154° del TUO del Código Tributario- como meras actas de reuniones, que no vinculan por sí mismas, sino que el criterio establecido por la Sala Plena tiene que ser recogido y publicado por una Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria, la cual recién vinculará, careciendo de todo valor el Acuerdo de Sala Plena. Este desarrollo erróneo, que es contrario a lo establecido por el artículo 154° del TUO del Código Tributario -como se ha explicado detalladamente en este trabajo- ha llevado a la

confusión a la doctrina, al desarrollar este tema y al propio Poder Judicial, al momento de resolver los casos relacionados con la cuestión.

**Quinta.** Si se atiende a lo establecido por el artículo 154° del TUO del Código Tributario, y no a la manera errónea en que el Tribunal Fiscal desarrolla los Acuerdos de Sala Plena, es posible darse cuenta que la verdadera naturaleza jurídica de los Acuerdos de Sala Plena, teniendo en cuenta los fundamentos del presente trabajo de investigación, es la de un acto administrativo, específicamente uno acto administrativo general, general normativo, es decir, un reglamento, y con mayor especificidad, un reglamento de ejecución o *secundum legem*, pero bastaría con decir que la verdadera naturaleza jurídica de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal es la de reglamentos.

**Sexta.** Existe una confusión a nivel jurisprudencial, que ha sido causada por el desarrollo erróneo de los Acuerdos de Sala Plena por parte del Tribunal Fiscal, pues los jueces al momento de resolver cuestiones relacionadas con los Acuerdos de Sala Plena, confunden la figura de los Acuerdos de Sala Plena, con las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria, por ello, en el presente trabajo se dejan claras las diferencias existentes entre una y otra figura, que pueden resumirse en que el Acuerdo de Sala Plena tiene la naturaleza jurídica de una norma reglamentaria, cuyos criterios interpretativos parten de la resolución de cuestiones generales y abstractas, y se establecen en disposiciones de carácter general que constituyen precedente de observancia obligatoria en las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, mientras que las Resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria, tienen la naturaleza jurídica de actos administrativos concretos, cuyos criterios interpretativos parten de la resolución del caso concreto, y constituyen jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria.

**Séptima.** En el cumplimiento de la función de unificación de la jurisprudencia, existe la posibilidad de que la Sala Plena del Tribunal Fiscal, al emitir las disposiciones de carácter general que buscan uniformar la jurisprudencia, incurra -aunque no debería hacerlo- en vulneraciones a la Constitución y a la ley, por lo cual, al ser el Acuerdo de Sala Plena un acto administrativo -reglamento- cuya validez descansa sobre una presunción *iuris tantum* de legalidad, es posible impugnar el Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal, alegando una vulneración al principio de legalidad, al que está sometido todo acto administrativo. Hay que tener en cuenta que todo acto administrativo -incluyendo reglamentos- se presume válido hasta que su pretendida nulidad sea declarada por la autoridad correspondiente, por lo tanto, se hace necesaria la presencia de una figura que permita al administrado impugnar un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal inconstitucional e ilegal.

**Octava.** Al analizar la figura de la Acción Popular, se puede determinar que su naturaleza jurídica es la un proceso constitucional de control normativo, en el cual se ejercita una acción pública, que tiene como finalidad el control de legalidad y constitucionalidad de manera abstracta de normas reglamentarias o administrativas, y que los efectos de la sentencia son *erga omnes*, previniendo de esta forma el surgimiento de controversias devenidas de afectaciones provocadas por la aplicación de la norma reglamentaria cuestionada en el proceso de Acción Popular, en el caso de que resultase no compatible con la Constitución y la ley, pues de ser el caso, debe ser declarada su nulidad. Pero bastaría con decir que la naturaleza jurídica de la Acción Popular, es la de un proceso constitucional de control normativo abstracto sobre normas reglamentarias.

**Novena.** La Acción Popular, tiene por objeto el control abstracto de normas reglamentarias, por lo tanto, para que una demanda de Acción Popular sea procedente, en ella se debe solicitar el control de la constitucionalidad y legalidad de una norma reglamentaria, de lo contrario, será declarada improcedente. Respecto a la identificación de las normas reglamentarias objeto de control en el proceso de Acción Popular, la Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República han emitido el Primer Pleno Jurisdiccional en materias Constitucional y Contencioso Administrativa, en el cual se establece que para que un acto puede ser objeto de control en el proceso de Acción Popular se debe tratar de una norma reglamentaria, y para que un acto sea considerado una norma reglamentaria este debe cumplir de manera concurrente con el criterio de generalidad o abstracción, pertenencia al ordenamiento jurídico u ordinamental, y consunción, criterios que ha sido desarrollados detalladamente en el presente trabajo de investigación.

**Décima.** El artículo 75° del Nuevo Código Procesal Constitucional, al desarrollar la procedencia de la demanda de Acción Popular, además de establecer que la norma impugnada debe ser una norma reglamentaria, establece que la norma reglamentaria impugnada debe infringir la Constitución o la ley, por lo cual surgen diferentes tipos de vicios en las normas reglamentarias susceptibles ser controlados en un proceso de Acción Popular, que originan que los reglamentos devengan en directamente inconstitucionales o directamente ilegales e indirectamente inconstitucionales, totalmente antijurídicos o parcialmente antijurídicos, o, formalmente antijurídicos o sustancialmente antijurídicos. Por lo tanto, la norma objeto de control en un proceso de Acción Popular debe ser una norma reglamentaria que infrinja, de cualquiera de los modos mencionados, la Constitución o la ley.

**Décima primera.** Sobre la respuesta a la pregunta ¿Es posible la impugnación de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular?, se considera que si

es posible, si es que se atiende la verdadera naturaleza jurídica de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, y no al modo en que erróneamente -en contra de lo establecido por el artículo 154° del TUO del Código Tributario- ha desarrollado el Tribunal Fiscal los Acuerdos de Sala Plena, pues la verdadera naturaleza jurídica de un Acuerdo de Sala Plena, según lo fundamentado en el presente trabajo de investigación, es la de una norma reglamentaria, y por lo tanto cumple concurrentemente con el criterio de generalidad o abstracción, pertenencia al ordenamiento jurídico u ordinamental y consunción, por lo tanto, si es que se considera que un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal vulnera la Constitución o la ley, es posible su impugnación mediante una Acción Popular, atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica de norma reglamentaria de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal.

**Décima segunda.** El negar el control constitucional de un Acuerdo de Sala Plena del Tribunal Fiscal resulta vulnerario del principio de normatividad de la Constitución, y genera la presencia de un ámbito exento de vinculación a la Constitución, y en consecuencia de control constitucional en el ordenamiento peruano. Según los fundamentos expresados en el presente trabajo de investigación, no existe otra vía -además de la Acción Popular- para impugnar los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, de modo que si no se admite la impugnación de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, y con ello su control constitucional mediante una Acción Popular, se estaría permitiendo la subsistencia en el ordenamiento peruano de disposiciones de carácter general, que pueden ser inconstitucionales, con lo cual la Constitución habría perdido su carácter de norma jurídica frente aquellos actos, por lo cual, aquellas disposiciones de carácter general estarían exentas de vinculación a la Constitución, y en consecuencia de control constitucional, cosa que no es posible admitir, ya que no deben existir ámbitos exentos de vinculación a la Constitución, y en consecuencia de control constitucional.

**Décima tercera.** Al hablar de la posible impugnación de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular, es preciso atender a cuatro aspectos, los cuales son; la verdadera naturaleza jurídica de normas reglamentarias de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal; la inexistencia de ámbitos exentos de vinculación a la Constitución, y en consecuencia de control constitucional; el deber del Estado establecido por el artículo 44° de la Constitución Política del Perú, según el cual se debe garantizar la plena vigencia de los derechos fundamentales de los ciudadanos; y evitar que la entidad estatal -Tribunal Fiscal- sea vea beneficiada con el no control constitucional de sus disposiciones de carácter general, por el hecho de haber desarrollado de manera errónea los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal. Teniendo en cuenta los aspectos mencionados anteriormente, la idea de una posible

impugnación de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante una Acción Popular se hace completamente viable.





## Recomendaciones

En virtud de los fundamentos desarrollados a lo largo del presente trabajo de investigación, y con la finalidad de que se facilite el control de la constitucionalidad y legalidad de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal mediante su impugnación a través de un proceso de Acción Popular, se hacen las siguientes recomendaciones:

**Primera.** Se exhorta al Tribunal Fiscal, especialmente a la Sala Plena del Tribunal Fiscal a desarrollar los Acuerdos de Sala Plena acorde a lo establecido por el Artículo 154° del TUO del Código Tributario, es decir, como verdaderos reglamentos -por ser esta su verdadera naturaleza jurídica-, que consisten en la emisión de resoluciones expedidas por la misma Sala Plena, en donde se establezcan criterios y disposiciones de carácter general que tienen como fin uniformar la jurisprudencia, los cuales surgen de la resolución de cuestiones generales y abstractas. La resolución emitida por la Sala Plena a la que se ha hecho referencia debe ser publicada en el Diario Oficial y constituir precedente de observancia obligatoria para las posteriores resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, Cabe resaltar que el desarrollo correcto por parte del Tribunal Fiscal de los Acuerdos de Sala Plena facilitaría el control constitucional de las disposiciones de carácter general emitidas por el Tribunal Fiscal, establecidas en los Acuerdos de Sala Plena.

**Segunda.** Se exhorta al Poder Judicial, especialmente a los órganos jurisdiccionales que conocen los procesos de Acción Popular relacionados con la impugnación de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, a admitir el control constitucional de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal vía Acción Popular, atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica de normas reglamentarias de los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal, y con ello al cumplimiento de los criterios establecidos por el Primer Pleno Jurisdiccional en materia Constitucional y Contencioso Administrativa sobre la identificación de las normas objeto de control en un proceso de Acción Popular; a la inexistencia de ámbitos exentos de vinculación a la Constitución, y en consecuencia de control constitucional; al deber del Estado establecido por el artículo 44° de la Constitución Política del Perú de garantizar la plena vigencia de los derechos de los ciudadanos; y a evitar que la entidad estatal -Tribunal Fiscal- sea vea beneficiada con el no control constitucional de sus disposiciones de carácter general, por el hecho de haber desarrollado de manera errónea los Acuerdos de Sala Plena del Tribunal Fiscal. Cabe resaltar que una vez que el Tribunal Fiscal desarrolle de la manera que corresponde los Acuerdos de Sala Plena, se facilitará el control constitucional de los mismos vía Acción Popular en sede judicial.





## Lista de referencias

- Abruña Puyol, Antonio. *Delimitación jurídica de la Administración Pública en el ordenamiento peruano*. Lima: Palestra Editores, 2010.
- Abruña Puyol, Antonio. “La validez del acto administrativo en el ordenamiento peruano”. Tesis doctoral, Universidad de Navarra, 2002.
- Abruña Puyol, Antonio. “Sobre el así denominado concepto estricto de acto administrativo”. *Foro Jurídico* 15 (2016): 250-271. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/1985>.
- Abruña Puyol, Antonio, y Víctor Baca Oneto. “El Reglamento, ¿acto administrativo en el Derecho peruano?”. *Revista de Derecho*, Vol. 11 n° 1 (2010): 71-92. <https://revistas.udep.edu.pe/derecho/article/view/1529>.
- Abruña Puyol, Antonio, y Víctor Baca Oneto. “Notas de curso de Derecho Administrativo. Lección novena: El Acto Administrativo”. Libro de apoyo a la docencia, Universidad de Piura, 2017.
- Blancas Bustamante, Carlos. *Derecho Constitucional*. Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, 2019.
- Blanquer Criado, David. *El control de los reglamentos arbitrarios*. Madrid: Editorial Civitas, 1988.
- Bocanegra Sierra, Raúl. *Lecciones sobre el acto administrativo*. Madrid: Editorial Civitas, 2004.
- Cairampoma Arroyo, Alberto. “La regulación de los precedentes administrativos en el ordenamiento jurídico peruano”. *Derecho PUCP* 73 (2014): 483-504. <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201402.014>.
- Caller Ferreyros, María, y Regina Reyna Farje. “los precedentes en nuestro ordenamiento jurídico: su regulación y emisión en materia tributaria”. *Themis: Revista De Derecho*, n° 64 (2013): 19-35. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9534>.
- Cassagne, Juan. *Derecho Administrativo*. Lima: Palestra Editores, 2017.
- Castillo Córdova, Luis. *Comentarios al Código Procesal Constitucional*. Lima: Palestra Editores, 2006.
- Castillo Córdova, Luis. “La inexistencia de ámbitos exentos de vinculación a la constitución”. *Dialogo con la jurisprudencia: actualidad, análisis y crítica jurisprudencial*, Vol. 13 n° 106 (2007): 73-89.

- Castillo Córdova, Luis. *Los derechos constitucionales. Elementos para una teoría general*. Lima: Palestra Editores, 2007.
- Cordero Quinzacara, Eduardo. "The regulation and its judicial review" *Ius et praxis*, Vol. 25 n° 1 (2019): 285-334. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122019000100285>.
- Danós Ordóñez, Jorge. *La Garantía Constitucional de la Acción Popular*. Lima: Comisión Andina de Juristas, 1990.
- Dávila Alvarado, César. "Análisis del precedente vinculante en materia tributaria en el Perú". *Advocatus* 40 (2021): 85-112. <https://doi.org/10.26439/advocatus2021.n040.5286>.
- Diez-Picazo y Ponce de León, Luis. *El arbitrio de un tercero en los negocios jurídicos*. Barcelona: Bosch Casa Editorial, 1957.
- Diez-Picazo y Ponce de León, Luis. "La doctrina del precedente administrativo". *Revista de Administración Pública* 98 (1982): 7- 46. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1049637.pdf>.
- Díez Sastre, Silvia. *El precedente administrativo: Fundamentos y eficacia vinculante*. Madrid: Editorial Marcial Pons, 2008.
- Doménech Pascual, Gabriel. *La invalidez de los reglamentos*. Valencia: Tirant lo blanch, 2002.
- García de Enterría, Eduardo. *Legislación delegada, potestad reglamentaria y control judicial*. Madrid: Editorial Tecnos, 1981.
- García de Enterría, Eduardo, y Tomás-Ramón Fernández. *Curso de Derecho Administrativo*. Madrid: Editorial Civitas, 1990.
- García Martínez, María. *El control de constitucionalidad de las leyes. Recurso y cuestión de inconstitucionalidad*. Lima: Jurista Editores, 2005.
- Grecco, Carlos. *Impugnación de disposiciones reglamentarias*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 1988.
- Gordillo, Agustín. "La modernización de la administración pública". *Revista de la Asociación Internacional de Derecho Administrativo* 1 (2007): 71- 153. <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/aida/cont/1/art/art9.pdf>.
- Gordillo, Agustín. "Los tribunales administrativos como alternativa a la organización administrativa". *Universidad Austral, Organización Administrativa, Función Pública* (2005): 955- 962. <http://historico.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/aida/cont/1/art/art9.pdf>.
- Gordillo, Agustín. *Tratado de derecho administrativo y obras selectas: el acto administrativo*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013.

- Gordillo, Agustín. *Tratado de derecho administrativo y obras selectas: marchas y contramarchas en economía y derecho administrativo*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013.
- Gordillo, Agustín. *Tratado de derecho administrativo y obras selectas: teoría general del derecho administrativo*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo, 2013.
- Huapaya Tapia, Ramón. *El proceso Contencioso-Administrativo*. Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, 2019.
- Huapaya Tapia, Ramón. “Propuesta de una nueva interpretación del concepto de Acto Administrativo contenido en la Ley de Derecho Administrativo General”. *Revista de Derecho Administrativo* 9 (2010): 115-133. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/13709>.
- Indacochea Prevost, Úrsula. “La doctrina jurisprudencial y el precedente constitucional vinculante: una aproximación a la jurisprudencia constitucional desde la teoría de las fuentes del derecho”. *Themis: Revista De Derecho* 67 (2015): 309-318. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/14477>.
- Isasi Cayo, Juan. *Tratado de Derecho Administrativo*. Lima: Gaceta Jurídica, 2014.
- Kaegi, Werner. *Die Verfassung als rechtliche Grundordnung des Staates: Untersuchungen über die Entwicklungstendenzen im modernen Verfassungsrecht*. Zürich: Polygraphischer Verlag, 1945.
- Kelsen, Hans. “La garantía jurisdiccional de la Constitución (la Justicia Constitucional)”. *Anuario Iberoamericano de Justicia Constitucional* 15 (2011): 249-300. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3764308.pdf>.
- Laguna de Paz, José. *Tratado de Derecho Administrativo. General y Económico*. Madrid: Editorial Civitas, 2022.
- Landa Arroyo, César. *Derecho Procesal Constitucional*. Lima: Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú, 2019.
- Landa Arroyo, César. *Teoría del Derecho Procesal Constitucional*, Lima: Palestra Editores, 2004.
- Landa Arroyo, César. *Tribunal Constitucional y Estado Democrático*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 1999.
- Mesía Ramírez, Carlos. *Exégesis del Código Procesal Constitucional*. Lima: Gaceta Jurídica, 2004.
- Ministerio de Economía y Finanzas. “Acuerdos de Sala Plena y Resoluciones de Observancia Obligatoria (Desde 1980)”. Consultado 30 de mayo de 2022, <https://www>

.mef.gob.pe/es/jurisprudencia/acuerdos-de-sala-plena-y-resoluciones-de-observancia-obligatoria.

Ministerio de Economía y Finanzas. “Conformación de Salas Especializadas”. Consultado 01 de junio de 2022, <https://www.mef.gob.pe/es/informacion-institucional/confomacion-de-las-salas-especializadas>.

Ministerio de Economía y Finanzas. “Órgano Resolutivo: Tribunal Fiscal”. Consultado 30 de mayo de 2022, <https://www.mef.gob.pe/es/quienes-somos/organizacion/organo-resolutivo-defensoria-contribuyente/421-acerca-del-ministerio/organo-resolutivod-nacional/4624-tribunal-fiscal>.

Morón Urbina, Juan. “Análisis jurisprudencial del Proceso de Acción Popular en el Perú: Propuestas para mejorar el control jurisdiccional sobre las normas reglamentarias”. Tesis de Postgrado, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2013. [http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/4504/MORON\\_URBINA\\_JUAN\\_ACCION\\_POPULAR.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://tesis.pucp.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/20.500.12404/4504/MORON_URBINA_JUAN_ACCION_POPULAR.pdf?sequence=1&isAllowed=y).

Morón Urbina, Juan. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica, 2021.

Morón Urbina, Juan. *El control jurídico de los reglamentos de la Administración Pública*. Lima: Gaceta Jurídica, 2014.

Morón Urbina, Juan. “Evolución de la acción popular: el modelo peruano de control constitucional sobre reglamentos”. *Pensamiento Constitucional* 19 (2014): 355-386. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/pensamientoconstitucional/article/view/12533/13093>.

Rubio Correa, Marcial. *El sistema jurídico. Introducción al Derecho*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 2011.

Rubio Correa, Marcial. “Estudio de la Constitución Política de 1993”. Tesis doctoral, Pontificia Universidad Católica del Perú, 1997.

Santamaria Pastor, Juan. *Principios de Derecho Administrativo*, Madrid: Editorial Centro de Estudios Ramón Areces S.A., 2000.

Vignolo Cueva, Giancarlo. “Los mandatos de los organismos reguladores ¿son actos administrativos o son reglamentos?”. *Forseti. Revista de Derecho* 11 (2020): 69-83. <https://doi.org/10.21678/forseti.v8i11.1254>.

Zegarra Mulánovich, Álvaro. “Notas de Títulos Valores. Apuntes para el curso de Derecho Mercantil 3”. Libro de apoyo a la docencia, Universidad de Piura, 2019.

### **Normativa revisada**

Constitución Política del Perú de 1993.

Decreto Supremo N° 004-2019-JUS: Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General.

Decreto Supremo N° 011-2019-JUS: Decreto Supremo que aprueba el Texto único Ordenado de la Ley N° 27584 - Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo.

Decreto Supremo N° 133-2013-EF: Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario.

Nuevo Código Procesal Constitucional.

Resolución Ministerial N° 301-2019-EF/41: Resolución Ministerial que aprueba el Texto Integrado del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas.





### **Jurisprudencia revisada**

Sentencia del Tribunal Constitucional Peruano recaída en el Expediente N° 00007-2002-AI/TC, del 27 de agosto de 2003.

Sentencia del Tribunal Constitucional Peruano recaída en el Expediente N° 02366-2003-AA/TC, del 06 de abril de 2004.

Sentencia del Tribunal Constitucional Peruano recaída en el Expediente N° 05854-2005-PA/TC, del 08 de noviembre de 2005.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú recaída en el Expediente N° 00195-2007-Lima, del 24 de agosto de 2007.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú recaída en el Expediente N° 01624-2007-Lima, del 09 de noviembre de 2007.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú recaída en el Expediente N° 01614-2008-Lima, del 12 de diciembre de 2008.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú recaída en el Expediente N° 00386-2009-Lima, del 16 de junio de 2009.

Sentencia de la Corte Superior de Justicia de Lima recaída en el Expediente N° 00027-2009-AP, del 17 de septiembre de 2009.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú recaída en el Expediente N° 04789-2009-Lima, del 11 de noviembre de 2010.

Sentencia del Tribunal Constitucional Peruano recaída en el Expediente N° 00021-2010-AI/TC, del 20 de marzo de 2012.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú recaída en el Expediente N° 25106-2017-Lima, del 18 de abril de 2018.

Sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú recaída en el Expediente N° 08197-2020-Lima, del 09 de septiembre de 2021.





## Índice tópicos

### A

- Acción de inconstitucionalidad: 56, 70, 76, 80.  
Actividad de la administración materialmente judicial: 56.  
Actividad de la administración materialmente legislativa: 56.  
Acto de administración interna: 45, 98.  
Acto jurídico: 43.  
Administración pública: 20, 23, 26, 35, 41, 46, 55, 63, 100.  
Administración tributaria: 18, 32, 40, 48, 54, 59, 89, 94, 98, 112.  
Administrado: 23, 42, 51, 63, 95, 112.  
Apelación: 18.  
Arbitrariedad: 86.

### C

- Ciudadano: 23, 45, 81, 87, 98, 102, 107, 114, 117.  
Constitución: 13, 56, 64, 71, 76, 80, 83, 96, 101, 108, 112, 117.  
Contribuyente: 13, 17, 23, 33, 40, 48, 59, 111.  
Criterio de consunción: 49, 74, 89, 96, 113.  
Criterio de generalidad: 49, 74, 89, 96, 113.  
Criterio de pertenencia al ordenamiento jurídico (ordinamental): 49, 74, 89, 94, 113.

### D

- Deberes del Estado: 102.  
Derecho público: 40.  
Derecho tributario: 40.  
Derechos fundamentales: 102, 109.  
Desviación de poder: 86.  
Diario oficial: 29, 36, 44, 48, 59, 63, 83, 98, 111, 117.  
Discrecionalidad: 86.  
Doctrina: 41, 52, 69, 84, 98, 112  
Economía procesal: 71.  
Eficacia normativa: 46, 63, 82.  
Ejecutividad: 42.  
Ejecutoriedad: 42.  
Entidad estatal: 102, 114, 117.  
*Erga omnes*: 71, 100, 113.

**I**

Interés general: 25, 42.

Interpretación: 25, 52, 89, 94, 106.

**J**

Jerarquía normativa: 70, 84.

Juez: 70, 74.

**L**

Legitimidad procesal: 74.

Ley: 13, 32, 54, 64, 69, 76, 80, 96, 113.

**M**

Ministerio de Economía y Finanzas: 13, 17, 25, 42, 58, 94, 111.

**N**

Nuevo Código Procesal Constitucional: 70, 76, 96, 113.

Nulidad del acto administrativo: 64, 71, 87, 107, 112.

**O**

Oficina de Atención de quejas (del Tribunal Fiscal): 19, 31, 37, 59.

**P**

Poder ejecutivo: 42, 58.

Poder judicial: 14, 69, 98, 112, 117.

Potestad administrativa: 41, 46, 56.

Potestad legislativa: 56.

Potestad reglamentaria: 86.

Preceptos supranacionales: 79.

Presunción *iuris tantum*: 42, 46, 56, 65, 112.

Principio de igualdad: 23.

Principio de legalidad: 42, 47, 56, 63.

Principio de normatividad de la Constitución: 103, 109, 114.

Principio de participación: 71.

Principio de predictibilidad: 40, 92.

Principio de seguridad jurídica: 23, 40, 107.

Proceso contencioso administrativo: 37, 55, 62, 74, 90, 106.

**Q**

Queja: 18, 33.

**R**

Reglamento de ejecución o *secundum legem*: 54, 65, 86, 112.

Reglamento de organización y funciones del Ministerio de Economía y Finanzas: 17, 20, 58.

## **S**

Salas especializadas (del Tribunal Fiscal): 13, 19, 30, 38, 44, 59, 89, 111.

SUNAT: 18, 33, 62.

## **T**

Tutela jurisdiccional efectiva:

