

Argumentación,
Derecho Tributario y casos difíciles

Lagunas y antinomias

Jaime Lara Márquez



PUCP

Facultad de
Derecho



5
Palestra

Publicación
editada
en el Perú
por Palestra Editores



Cultura Chancay (entre los años 1200 y 1470 d.C.)

ARGUMENTACIÓN,
DERECHO TRIBUTARIO Y CASOS DIFÍCILES
Lagunas y antinomias

Jaime Lara Márquez

ARGUMENTACIÓN,
DERECHO TRIBUTARIO
Y CASOS DIFÍCILES

Lagunas y antinomias



Lima — 2022

ARGUMENTACIÓN, DERECHO TRIBUTARIO Y CASOS DIFÍCILES.

Lagunas y antinomias

Jaime Lara Márquez

Primera edición Digital, mayo 2022

© 2022: Jaime Lara Márquez

© 2022: Jaime Lara Márques

© 2022: PALESTRA EDITORES S.A.C.

Plaza de la Bandera 125 - Lima 21 - Perú

Telf. (+511) 6378902 - 6378903

palestra@palestraeditores.com / www.palestraeditores.com

Diagramación y Digitalización:

Gabriela Zabarburú Gamarra

Cuidado de Estilo y Edición:

Manuel Rivas Echarri

Hecho el depósito legal en la Biblioteca Nacional del Perú N.º 2022-04573

ISBN Digital: 978-612-325-263-2

Todos los derechos reservados. Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra, bajo ninguna forma o medio, electrónico o impreso, incluyendo fotocopiado, grabado o almacenado en algún sistema informático, sin el consentimiento por escrito de los titulares del Copyright.

A Cristina e Ignacio

CONTENIDO

PRÓLOGO

INTRODUCCIÓN

Capítulo I

LA APLICACIÓN DEL DERECHO Y LA JUSTIFICACIÓN DE LAS DECISIONES JURÍDICAS

1. La aplicación de las normas jurídicas
2. La indeterminación normativa
3. El tratamiento de la indeterminación normativa en el Estado Moderno
4. La regla de cierre
5. Falta de regla permisiva no produce laguna
6. El Derecho Tributario y la indeterminación normativa. El tratamiento de las lagunas normativas

Capítulo II

¿EXISTEN LAGUNAS NORMATIVAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO PERUANO?

Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal
N° 1479-10-2013 que constituye precedente
de observancia obligatoria

1. Presentación del caso
2. ¿Cómo resolvió el caso el Tribunal Fiscal?
3. Análisis de la argumentación contenida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 1479-10-2013
4. ¿Qué demuestra el caso?

Capítulo III

LAS LAGUNAS AXIOLÓGICAS EN EL DERECHO TRIBUTARIO PERUANO

Análisis de la Resolución del Tribunal Constitucional
N° 04532-2013-PA/TC

1. Presentación del caso
2. Sistemas normativos y lagunas axiológicas

3. Análisis del caso resuelto mediante la Resolución del Tribunal Constitucional emitida en el expediente N° 04532-2013-PA/TC como una laguna axiológica
4. ¿Qué demuestra el caso?

Capítulo IV

¿EXISTEN ANTINOMIAS EN EL
DERECHO TRIBUTARIO PERUANO?

Análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal
N° 6067-1-2014 que constituye precedente de
observancia obligatoria

1. Presentación del caso
2. Antinomias y sistemas normativos
3. Análisis crítico de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 6067-1-2014
4. ¿Qué demuestra el caso?

BIBLIOGRAFÍA

PRÓLOGO

1. Jaime Lara Márquez es una *rara avis* en el campo del Derecho. Y lo que me lleva a calificarle así son estas dos circunstancias. La primera es que se trata de un consumado tributarista que, al mismo tiempo, posee un gran conocimiento de la teoría del Derecho contemporánea y que ha comprendido, además, la importancia de utilizar esa formación teórica para “poner al día” su disciplina de origen: el Derecho tributario peruano. La otra circunstancia —creo que aun más extraordinaria que la anterior— es su disposición a escuchar a otros, a estar abierto a los argumentos y a modificar sus puntos de vista cuando se le han dado razones suficientes para ello. Leía hace unos días un artículo de un escritor y periodista por el que siento gran admiración, Javier Marías (“Cuando razonar resulta ofensivo”), en el que expresaba su desolación ante el desprecio que tantos parecen mostrar por el discurso racional: “Ha llegado el momento en que los argumentos y razonamientos se reciben con la misma indiferencia que lo que solo es cháchara”. “En lo poco recorrido del siglo XXI, el retroceso de la razón es de tal magnitud que, sin ella, uno ya no sabe a qué recurrir, sobre todo si no es un miserable dispuesto a pasarse al bando de los ‘emocionales’ y sentimentales, o de los nuevos y supersticiosos creyentes en lo que sea”. Pues bien, Jaime Lara es un ejemplo claro de que esa tendencia —si es que es real— tiene excepciones, y no me extrañaría que el famoso escritor español se extrañara a su vez si llegara a saber que ese aprecio por la razón y por la crítica racional puede florecer en un espacio que, visto con los ojos de un profano, parecería mover a sus cultivadores hacia la actitud contraria: me refiero al espacio de la “dogmática” jurídica y, más en particular, el de la “dogmática” del Derecho tributario.

2. He tenido ocasión de conocer el trabajo de investigación de Jaime Lara, titulado ahora “Argumentación, Derecho Tributario y casos difíciles. Lagunas y antinomias”, en una fase anterior, la de su elaboración como tesis de doctorado en la Pontificia Universidad Católica del Perú, bajo la dirección de Félix Morales, y que cuando se leyó, hace aproximadamente un año, llevaba un título un poco distinto: “La indeterminación normativa en el Derecho tributario a través de sus casos de lagunas y antinomias”. Como formé parte del tribunal que juzgó el trabajo y le otorgó la máxima calificación, hube de hacer —con carácter previo a su lectura y defensa— un informe sobre la tesis que me permito transcribir aquí:

“Se trata, en mi opinión —escribía entonces—, de un trabajo muy bueno y que muestra que su autor tiene un gran dominio por lo que hace a los campos del Derecho tributario y de la teoría del Derecho. La tesis está redactada con gran claridad y en todo momento se advierte que el autor posee grandes cualidades intelectuales: no solo claridad a la hora de exponer las ideas, sino una gran agudeza mental al analizar los problemas y sugerir las respuestas a los mismos. Una obra, en definitiva, de un jurista destacado y del que, yo creo, se puede esperar mucho.

La tesis que se defiende en el trabajo es muy acertada. Se trata de mostrar que la doctrina general de Derecho tributario necesita “ponerse al día” y revisar una serie de dogmas que vienen realmente de otro tiempo, de una época, de un tipo de Derecho, que ya no son los nuestros. Pues, en efecto, la idea de que el Derecho tributario no tiene ni lagunas ni contradicciones, puesto que se trataría de un ordenamiento cerrado y completo, es incompatible con los Derechos del Estado constitucional, aunque en realidad constituyó siempre un mito: una expresión más del mito del legislador racional y del formalismo jurídico. De hecho, quienes defendieron (o siguen defendiendo) la inexistencia de lagunas y de contradicciones en el Derecho tributario incurrían en paradojas conceptuales que Lara pone muy bien de manifiesto, o bien (y generalmente al mismo tiempo) emplean esos conceptos (laguna, contradicción, etc.) de una manera muy imprecisa.

El método que se emplea en el trabajo me parece también muy adecuado para el fin perseguido. Después de hacer una exposición desde la perspectiva de la teoría general del Derecho de las categorías que le interesa utilizar, Lara toma una serie de ejemplos de la práctica judicial del Perú, los analiza con enorme

detalle, y muestra que esas resoluciones judiciales presuponen (cada una de ellas) la existencia de uno de los factores de indeterminación del Derecho que le interesa estudiar: se presenta así un ejemplo de laguna normativa, de “laguna de reconocimiento”, de laguna axiológica y de contradicción normativa. Pero, sin embargo, aunque el concepto está “presupuesto” por parte de los jueces, no está tematizado, puesto que su labor [la de los jueces peruanos] se realiza dentro de un marco de cultura jurídica que niega esos fenómenos. De ahí que el propósito de la tesis sea el de mostrar la necesidad que la teoría del Derecho tributario tiene de reformarse para construir (reconstruir) sus conceptos de manera que puedan guiar efectivamente la práctica jurídica.

Mi juicio sobre la tesis, como digo, es completamente positivo. Yo le daría, sin duda, la máxima calificación. A pesar de lo cual, creo que cabe hacer alguna observación que, en mi opinión, podría contribuir a que el trabajo fuera mejor todavía de lo que es. Aclaro que, más que de críticas, se trata de sugerencias que puede que tengan que ver además con mi forma particular de ver la teoría del Derecho.

La primera de ellas es una llamada a la simplificación. Creo que Lara es uno de esos autores entusiasmados por el método analítico y que, a mi modo de ver, llevan quizás demasiado lejos ese entusiasmo. Quiero decir con ello que muchas veces recurre a análisis muy largos y en ocasiones complicados (aunque siempre sean claros), cuando lo que quiere decir, yo creo, se podría expresar probablemente con muchas menos palabras y de manera —me parece— más comprensible para un lector que no sea un teórico del Derecho o no tenga una especial formación en esa materia. Piénsese simplemente en todo el espacio que dedica a exponer la tesis de que existe una laguna normativa en el caso que toma como ejemplo para analizar. ¿Hacían falta tantas páginas para ello? ¿Y no bastaría con mostrar a los juristas (a los tributaristas) que cuando ellos dicen que no hay lagunas en el Derecho (en este caso, lagunas normativas), lo que quieren decir es que el Derecho tomado como un todo (entendido como conjunto de reglas y de principios), en efecto, permite resolver todos los casos, aunque todos ellos no estarían resueltos si nos fijáramos únicamente en las reglas? Si así fuera, entonces el mensaje a dirigir a los tributaristas anclados en la doctrina tradicional sería muy simple: ‘Añadan a su inventario conceptual —les diríamos— la noción de *principio* e introduzcan la distinción entre laguna normativa y laguna axiológica’; una distinción esta última, por cierto, que no se

originó en la teoría del Derecho, sino en la doctrina iusprivatista: de ahí es de donde la extraen Alchourrón y Bulygin. La necesidad de “reforma” de las categorías tradicionales de la dogmática quizás sea menos radical de lo que algunos teóricos del Derecho piensan.

La segunda sugerencia se refiere al concepto de “laguna de reconocimiento”. La expresión viene de la obra de Alchourrón y Bulygin (*Normative Systems*), y luego la han utilizado muchos iusteóricos de la tradición analítica (en el mundo latino). Pero yo creo que es sumamente confusa (la expresión, no el concepto). Lo que ahí se entiende por “laguna de reconocimiento” es lo que los juristas en general (y los teóricos del Derecho más o menos ajenos a esa tradición) han llamado siempre (y siguen llamando) problemas de interpretación. De hecho, el propio Lara, en el capítulo en el que trata esa cuestión, suele emplear más bien esta expresión: “interpretación”. Pero me parece que no se trata simplemente de una cuestión de palabras. La palabra está asociada también a una manera de sistematizar los problemas jurídicos que lleva a no conceder a la interpretación toda la relevancia que posee para entender y manejarse en el ámbito de nuestros Derechos. Bulygin, por ejemplo, piensa que la interpretación no es un problema muy relevante en el Derecho, entre otras cosas porque reduce los problemas de la teoría del Derecho a problemas de tipo estructural, lógico. Yo creo que esa no es la postura defendida por Lara (y así lo dice en ocasiones explícitamente), pero el seguir esa tradición en la exposición de los problemas de indeterminación le lleva necesariamente a que las cuestiones referidas a los valores, a los fines y a las funciones del Derecho queden un tanto relegadas. Mi sugerencia, en definitiva, consiste en que sería preferible cambiar la sistematización que el autor nos presenta de los problemas de indeterminación del Derecho. Todos ellos son problemas de interpretación del Derecho (ese tendría que ser, yo creo, el concepto clave), algunos planteados por la utilización de un lenguaje impreciso, otros por la necesidad de evitar (o de resolver) lagunas y contradicciones, y otros por dificultades que tienen que ver con la indeterminación en cuanto a los propósitos del autor de la norma, a los fines (entendidos en un sentido objetivo) o a los valores de la norma. Lo que se necesita, en definitiva, no es solo una teoría estructural o formal del Derecho, sino también una teoría sustantiva y valorativa. Y el caso es que eso no puede encontrarse en la tradición analítica.

Y la tercera sugerencia (esto, quizás sea más que una sugerencia), es que hay un aspecto de la tesis de Lara que no me parece aceptable. Está reflejado en los puntos 5 a 8 de las conclusiones, y tiene que ver con su afirmación de que la “autoría” de las normas, al parecer, sería algo que compartirían los legisladores con los jueces (y no sé si también con otros operadores jurídicos). Esto viene a ser una consecuencia de la distinción entre disposición y norma que toma de la escuela de Génova (y que es una distinción aceptable, pero si se interpreta adecuadamente: no como ellos hacen). No es cierto que las normas (o que todas —la mayoría de— las normas) sean simplemente el resultado de la interpretación. Tiene que haber normas sin necesidad de interpretación (entendido el concepto de interpretación en un sentido un poco estricto), porque en otro caso, el Derecho, en efecto, vendría a ser simplemente lo que los jueces deciden. O sea, estaría radicalmente indeterminado, lo que tendría como consecuencia que no podríamos dar cuenta ni de la práctica jurídica (tal y como solemos entenderla) ni de casi nada de lo que entendemos por teoría del Derecho. Me parece, en definitiva, que Lara tendría que revisar este aspecto de su trabajo, para no equiparar el papel de los jueces al de los legisladores y dejar espacio, en definitiva, a que el Derecho pueda verse (también por parte de los jueces) como una práctica autoritativa. Algo que, me parece, no es compatible con lo que afirma al final del punto 5 de sus Conclusiones: ‘Si la norma es el resultado de la interpretación del texto y el legislador solo es autor del texto, los jueces que son intérpretes de la ley por antonomasia, son creadores de derecho y en consecuencia no hay ninguna limitación para que, en el ejercicio de sus funciones, puedan subsanar los defectos y deficiencias que la legislación pudiera tener, y en consecuencia colmar las lagunas jurídicas creando las reglas faltantes’.

Concluyo: El trabajo me parece excelente y mis comentarios no afectan para nada a ese juicio de excelencia.”

3. Acabo de ver —como preparación para la redacción de este prólogo— el vídeo de lo que fue la discusión (inevitablemente *on line*, a causa de la pandemia) de la tesis y en la que participaron también lógicamente los otros miembros del tribunal: los profesores Carla Mares, Ricardo León, Félix Morales y Alfredo Gildemeister (este último como presidente). Lara supo contestar sobradamente —como era de prever— a todas las observaciones y preguntas que se le hicieron, pero cuando se examina el texto de su tesis

convertido ahora en libro, es fácil darse cuenta de que nada de lo que allí se le dijo había caído en saco roto. Es más, por lo que hace a mis observaciones (mi intervención vino a reproducir aproximadamente lo que había escrito en ese informe), creo incluso que su reacción ha sido excesiva (al suprimir el capítulo dedicado a las “lagunas de reconocimiento” y el de conclusiones) y motivado por un talante inclinado a la autocrítica y a la modestia, lo que —en el ámbito académico— resulta algo verdaderamente insólito. Voy a aprovechar por ello la oportunidad que me brinda este prólogo para tratar de aclarar qué es lo que yo tenía en mente, cuál era el propósito que perseguía, al formular esas observaciones.

Y lo que pretendía era mover a Jaime Lara para que llevara su proyecto de poner a su disciplina teóricamente al día a un nivel más general que el considerado en este trabajo. Lo repito, la tesis que aquí defiende es, en mi opinión, completamente acertada: el Derecho tributario puede tener, excepcionalmente, lagunas y contradicciones, y para dar cuenta de esos fenómenos problemáticos y para construir las vías adecuadas para su solución, se necesita un concepto y una teoría del Derecho que no pueden ser los manejados usualmente (y no solo en el Perú) por los tributaristas. Ahora bien, aquí me parece que merece la pena efectuar un par de consideraciones.

Una de ellas es que el nuevo modelo —lo sugería también en mi informe— no tendría por qué ser tan disruptivo como a veces se supone. De lo que se trata (lo que tendría que hacer la teoría del Derecho), en cierto modo, es de reconstruir categorías que forman parte del sentido común de los juristas; o, dicho de otra manera, llevar a cabo una especie de equilibrio reflexivo, de ajuste, entre lo que se hace en la práctica de la aplicación del Derecho y lo que se dice que se hace. Para lo cual, por cierto, quizás no sea tan difícil lograr el asentimiento de los prácticos y de los dogmáticos del Derecho. Buena prueba de esto último fue la intervención en el debate del profesor Gildemeister reivindicando el papel en el Derecho tributario de los principios, y no solo de los principios formales, sino, sobre todo, de los de carácter más sustantivo. Más difícil —me parece— es encontrar esa apertura hacia los principios o hacia la ponderación en algunos de los teóricos del Derecho reivindicados por Lara.

La otra consideración es precisamente que ese concepto y esa teoría del Derecho que Lara echa en falta no pueden ser, sin más, los provenientes de la tradición analítica. Y ello, fundamentalmente, porque esa tradición

(incluyendo aquí a autores como Hart o como Alchourrón y Bulygin) se sitúa en la órbita de un positivismo normativista que suele rechazar dos de los instrumentos que Lara considera —y con toda la razón— como más determinantes para aclarar y resolver los problemas de lagunas y de antinomias: los principios y la ponderación. Dicho esquemáticamente: el Derecho tributario (el Derecho en general) puede tener lagunas en el nivel de las reglas, pero no en el de los principios. Y para solucionar las lagunas (y las contradicciones) se requiere acudir a los principios y al procedimiento argumentativo que solemos llamar ponderación, al igual que se necesita también contar con una teoría de la interpretación que no puede ser meramente descriptiva y explicativa, sino (además de eso) normativa y sustantiva, asentada en alguna concepción de filosofía moral y política.

Lo que quiero decir, en definitiva, es que la teoría del Derecho a la que apela Lara no es (no puede ser) solo la analítica (positivista), sino también, y, sobre todo, la que solemos llamar postpositivista y que se ha ido elaborando, en muy buena medida, como reacción frente a la anterior. Jaime Lara tiene, fundamentalmente, una actitud constructiva, lo que le lleva a subrayar los elementos de continuidad existentes entre esas dos tradiciones. Pero, siendo esto acertado, me parece que se necesita algo más que eso; quiero decir, no basta con recoger elementos de esas dos concepciones para contar con una teoría adecuada y que permita poner al día, y al completo, al Derecho tributario, así como a otras ramas del Derecho (y de la dogmática jurídica). Y dada la condición de *rara avis* que, como decía al comienzo de este prólogo, caracteriza a Jaime Lara, me parece que él está en condiciones óptimas para emprender lo que sin duda es una gran tarea: poner al día la dogmática del Derecho tributario en su conjunto a partir de una teoría del Derecho que pueda considerarse también, de manera plena, a la altura de nuestro tiempo: el del constitucionalismo jurídico.

Manuel Atienza

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo tiene por objetivo demostrar que en el derecho tributario peruano existen lagunas y antinomias jurídicas, supuestos que la teoría general del derecho califica como casos de indeterminación normativa, denominados también “casos difíciles”.

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

Los casos difíciles o situaciones de indeterminación normativa constituyen genuinas experiencias transformadoras, una suerte de epifanía jurídica, capaces de convertir a meros operadores jurídicos en auténticos juristas, dando lugar

así, a verdaderas “experiencias recalitrantes”, tal como las denomina Frederick Schauer (2004, p. 110), permitiendo apreciar claramente las formas opuestas de resolver los casos, así como las disímiles bases teóricas sobre las que se construyen las referidas soluciones.

En ese mismo sentido, los denominados casos difíciles no solo constituyen auténticos problemas urgidos de pronta solución, sino de verdaderos puntos de inflexión en el desarrollo teórico y práctico del derecho, así como de auténticas oportunidades transformadoras del entendimiento y la comprensión legal, capaces de confrontar a los operadores jurídicos, con el pasado y con el futuro.

Los recursos teóricos con los que se conciben el derecho, se estructuran las respuestas y se afronten los casos difíciles, incidirán sobre la forma como se han de resolver los casos en situaciones cotidianas; toda vez que, los referidos problemas son capaces de propiciar la transformación radical de añejas formas de entender y de operar con el derecho. Nadie queda indemne después de una experiencia como esa, de allí que su análisis metódico y sistemático, premunido de suficiente base teórica, sea imprescindible para su mejor comprensión y aprovechamiento práctico.

Al efecto, el presente trabajo tiene entre sus objetivos la pretensión, parafraseando a Paolo Grossi, de contribuir, en el campo del derecho tributario, a desatar el nudo que por doscientos años se ha venido sedimentando en la mente y en el corazón de los que profesionalmente se dedican a su ejercicio, en especial de quienes se ocupan de sus aspectos más operativos y cotidianos. Así, dice Grossi, que “El autor se ha dado cuenta, en su ya largo y continuo trabajo de investigación histórico-jurídica, que un grueso y enmarañado nudo de certezas axiomáticas se ha ido sedimentando lentamente en el intelecto y en el corazón del jurista moderno, un nudo que ha sido aceptado pasivamente, que ni siquiera se ha planteado discutir porque aparece fundado sobre un lúcido proyecto originario de mitificación: mitificación como proceso de absolutización de nociones y principios relativos y discutibles, mitificación como traspaso de un proceso de conocimiento a un proceso de creencia” (2003, p. 15).

Con el propósito antes señalado se realiza en el presente trabajo el análisis de una selecta recopilación de resoluciones del Tribunal Fiscal, Poder Judicial y Tribunal Constitucional, que ejemplifican nítidamente los supuestos típicos de los mencionados casos difíciles “lagunas” y “antinomias”. Todos ellos, con la

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

Conforme lo señalan Carlos Alchourrón y Eugenio Bulygin, la existencia de lagunas jurídicas en el derecho no es un tema teórico, sino empírico (2017, p. 167); de manera que, la mejor forma de comprobar si existen o no lagunas jurídicas en el Derecho Tributario, más específicamente en el área del Derecho Tributario Sustancial o Material, referido a la creación y extinción de tributos es analizando la jurisprudencia de los órganos resolutores. Toda vez que son los referidos órganos: tribunales administrativos y jueces los que, en último término, confirman el alcance de la “regla de reconocimiento”, que es aquella regla, según señala Herbert L. A. Hart, que en definitiva permite identificar cuál es el derecho válido en una sociedad determinada (2011, p. 125). De esta manera, “son los órganos de aplicación (jueces, en sentido amplio) quienes tienen un especial protagonismo, pues teniendo la palabra definitiva en las controversias jurídicas, sus decisiones son determinantes en la configuración de la regla de reconocimiento” (Morales, 2018, p. 82) aun cuando, como señala el propio Herbert L. A. Hart, “en la mayor parte de los casos la regla de reconocimiento no es expresada [explícitamente], sino que su existencia se muestra en la manera en que las reglas particulares son identificadas, ya por los tribunales u, otros funcionarios ya por los súbditos o sus consejeros” (2011, p. 127).

En consecuencia, si del análisis de la jurisprudencia se comprobara que los jueces y tribunales administrativos resuelven positivamente casos concretos de lagunas y antinomias, entonces se abriría una gran oportunidad para repensar las bases teóricas de la referida área del derecho. Sin embargo, de una revisión preliminar de la jurisprudencia se comprueba que los jueces son adversos a reconocer formalmente en sus sentencias la existencia de lagunas en el derecho tributario, llegando inclusive a negarlas enfáticamente, como consecuencia de que la teoría mayoritaria en derecho tributario sostiene expresa e inveteradamente que el derecho tributario es un sistema cerrado de reglas a causa del principio de legalidad.

Lo antes señalado nos motivó a realizar un estudio de la jurisprudencia, a efecto de comprobar si en los hechos y contrariamente a lo que se sostiene en el

discurso formal, teórico y jurisprudencial, los tribunales resuelven casos que califican inequívocamente como supuestos de lagunas jurídicas, aun cuando formalmente no los declaren como tales, entonces habríamos demostrado que la regla de cierre, derivada del principio de legalidad y de reserva de ley, conforme a la cual “todo lo no prohibido está permitido”, no cierra herméticamente el sistema tributario, dando lugar, en casos excepcionales, a supuestos de laguna jurídica; constatando, asimismo, que el sistema tributario no es un sistema de reglas, sino un sistema reglas y principios. Que el principio de legalidad, al igual que los demás principios, no se aplican por subsunción, sino por ponderación, lo que significa que en algunos casos el principio de legalidad puede ceder frente al principio opuesto. Que existen excepciones a la separación conceptual entre derecho y moral, dando pie a teorías incorporacionistas, entre otras consecuencias adicionales.

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

En consecuencia, la presente investigación tiene por objetivo constatar empíricamente en la jurisprudencia la existencia en el derecho tributario de casos de indeterminación jurídica, a pesar de que los tribunales y operadores legales no los denominen como tales, o incluso los nieguen explícitamente. La referida situación pone de manifiesto las dificultades que afrontan los tribunales para resolver con solvencia los “casos difíciles”, debido a los límites explicativos de las viejas teorías que aún se siguen utilizando, en contextos renovados como el del Estado Constitucional de Derecho. No obstante lo antes señalado, los fundamentos del constitucionalismo actual afloran constantemente en diversos fallos, por lo que solo hace falta un sinceramiento del discurso con las nuevas circunstancias y una actualización de la teoría.

Aun cuando los tribunales formalmente nieguen la existencia de lagunas en el derecho tributario, en la práctica no solo las reconocen de hecho, sino que las resuelven jurídicamente, creando normas expresas para los referidos casos, con aquiescencia de la comunidad jurídica, lo que pone de manifiesto la

vigencia práctica del Estado Constitucional de Derecho y la nueva configuración de la regla de reconocimiento del derecho tributario peruano.

En el primer capítulo se analizan las bases teóricas de la fundamentación racional de las decisiones jurídicas, así como el concepto de indeterminación normativa, precisando sus alcances y su contenido. Lo propio se hace respecto de las lagunas y antinomias, analizando el concepto de laguna jurídica, las objeciones en contra de su admisión en el derecho tributario y las explicaciones teóricas a su favor, fundadas en los caracteres del Estado Constitucional de Derecho y sus implicancias con relación al principio de legalidad. Asimismo, se analizan los límites de la denominada regla de cierre, conforme a lo cual, en materia tributaria, “lo no regulado no estaría fiscalmente gravado”, poniendo de manifiesto las limitaciones lógicas de la referida regla, en aras de resaltar su naturaleza de principio jurídico susceptible de ser aplicado por ponderación.

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

En el tercer capítulo se analizan las lagunas axiológicas y la derrotabilidad de las reglas jurídicas, como consecuencia del reconocimiento del valor normativo de los principios y de la propiedad disposicional que tienen las reglas jurídicas, como consecuencia de incluir implícitamente en su formulación lógica, la aserción “a menos que”. En este capítulo analizamos la Resolución del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente N° 4532-2013-PA/TC y publicada en el diario oficial El Peruano el 14 de marzo de 2019, en el que se resolvió el caso referido a si procedía o no el cobro de intereses moratorios durante el exceso del plazo máximo de 12 meses que para resolver las apelaciones tiene el Tribunal Fiscal, a pesar que el artículo 33 del Código Tributario, expresamente establecía que, al vencimiento del plazo de los 12 meses, no se suspenderá el

cobro de intereses moratorios; no obstante lo cual, en el caso analizado, el Tribunal Constitucional dispuso la suspensión del cómputo de los referidos intereses moratorios, durante el plazo que excede los 12 meses. Asimismo, analizamos el caso de las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas con ocasión de la aplicación del principio de economía procesal, las que, en nuestra opinión, constituyen casos de lagunas axiológicas que, hace varias décadas vienen siendo integradas por el referido tribunal administrativo, aun cuando no hayan sido calificadas como tales.

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

Finalmente, debo expresar mi agradecimiento a los profesores del Master de Argumentación Jurídica de la Universidad de Alicante, donde profundicé mis conocimientos teóricos y avivé mis inquietudes intelectuales, así como a los colegas y alumnos de la Universidad Católica del Perú, todos quienes de una u otra forma han contribuido con sus opiniones, discusiones y sugerencias al desarrollo de la presente investigación, entre los que no puedo dejar de mencionar a Felix Morales Luna y Enrique Sotomayor Trelles, reservando un particular agradecimiento al profesor de la Universidad de Alicante Manuel Atienza Rodríguez, quien además generosamente ha accedido a escribir el prólogo de la presente publicación. Sin embargo, debo señalar expresamente que los errores u omisiones que pudiera contener el presente trabajo son de mi entera y exclusiva responsabilidad.

CAPÍTULO I

LA APLICACIÓN DEL DERECHO
Y LA JUSTIFICACIÓN DE LAS
DECISIONES JURÍDICAS

1. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS

Es una exigencia constitucional que las decisiones jurídicas deban ser motivadas y fundamentadas como condición para su validez. Como consecuencia de lo antes señalado, la validez de las decisiones jurídicas necesariamente proviene y se funda en lo que establecen las normas válidas del sistema jurídico.

La referida fundamentación de las decisiones jurídicas es, a su vez, condición de racionalidad de la decisión; toda vez que, como señala Jerzy Wroblewski, “una decisión es racional si se basa en un determinado conocimiento y en determinadas valoraciones” (Wroblewski, 2003, p. 46).

En este sentido, decir que una decisión jurídica tiene respaldo legal o está fundada en derecho, significa afirmar que la razón de la referida decisión radica en las invocadas normas jurídicas que le sirven de fundamento.

Ahora bien, ¿en qué consiste el proceso de aplicación de las normas jurídicas en un caso concreto? Para entenderlo, cabe remitirse a una distinción, generada en la filosofía de la ciencia, entre el “contexto de descubrimiento” y el “contexto de justificación”. Al respecto, Manuel Atienza precisa que, “una cosa es el procedimiento mediante el cual se llega a establecer una premisa o conclusión, y otra cosa el procedimiento que consiste en justificar dicha premisa o conclusión” (2016, p. 32). En esta misma línea, Carlos Santiago Nino señala que “las razones explicativas se identifican con los motivos. Ellas están constituidas por estados mentales que son antecedentes causales de ciertas acciones ... [por el contrario] las razones justificatorias u objetivas no sirven para entender por qué se realizó una acción o eventualmente para predecir la ejecución de una acción, sino para valorarla, para determinar si fue buena o mala desde distintos puntos de vista, como el punto de vista moral, el prudencial, y tal vez el jurídico, según sea la conclusión” (1985, p. 126). Así, mientras que las razones explicativas de las decisiones y de sus premisas están referidas al contexto de descubrimiento, las razones justificatorias o valorativas de la decisión están referidas al contexto de justificación.

En este marco, cabe destacar que nuestra Constitución Política del Estado, en el numeral 5) de su artículo 139, establece la obligación de justificar y motivar las decisiones judiciales, con excepción de las resoluciones de mero trámite. En el ámbito administrativo, también existe la obligación legal de justificar y motivar los actos administrativos en general y los actos administrativos de naturaleza tributaria en particular¹. En consecuencia, conforme a lo establecido en la Constitución y en la ley, las decisiones judiciales y administrativas deben expresar necesariamente de manera clara, precisa, consistente y coherente las razones fácticas y jurídicas que las sustentan, a efecto de que sean decisiones válidas y no decisiones arbitrarias.

Esto no es sino la expresión normativa de un pilar fundamental del Estado Moderno pues, como recuerda Alfonso García Figueroa,

la motivación de las decisiones judiciales constituye uno de los elementos fundamentales del Estado de Derecho como conquista frente a las arbitrariedades de los procesos en el Antiguo Régimen. La motivación garantiza que los jueces y magistrados se someten al principio de legalidad y permite a los justiciables conocer las razones que fundamentan las decisiones judiciales, abriendo la posibilidad de los recursos correspondientes (2014, p. 141).

Ahora bien, “justificar” y “motivar” no son categorías equivalentes. En estricto, la pregunta por la “motivación” no está referida a expresar las razones legales que justifican una decisión, ni a valorarla en el sentido de si fue buena o mala, sino a expresar los motivos, es decir, a conocer y explicar las causas físicas, sociales o psicológicas que mueven a las personas a tomar determinadas decisiones o a realizar determinadas acciones (Atienza, 2016, p. 32). De esta manera, la motivación se corresponde con el contexto de descubrimiento de la decisión y su estudio está a cargo de disciplinas como la psicología, sociología, neurología, biología, etc., con el fin de conocer, por ejemplo, los “motivos personales (condicionamientos sociales, ideológicos, psicológicos, neurofisiológicos) que eventualmente pudieran haber orientado la decisión del juez” (García, 2014, p. 143).

La justificación jurídica, en cambio, se refiere a las razones que fundamentan por qué una decisión, un juicio práctico, aquello que establece cómo debemos comportarnos en un caso concreto es conforme a derecho o se deriva de él; es decir, cómo así la decisión concreta coincide con lo que el derecho establece de manera general, dando razones en favor de esa adecuación.²

Asimismo, la justificación de una decisión jurídica es consecuencia del carácter normativo de la decisión, puesto que el establecimiento de una