



El fenómeno de Constitucionalización de los Procedimientos Tributarios.

The phenomenon of Constitutionalization of Tax Procedures.

O fenómeno da Constitucionalização dos Processos Tributários.

ARTÍCULO GENERAL

John Hitler Mena Dávila

jmenad@pucp.edu.pe

<https://orcid.org/0000-0002-3632-6550>

Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima - Perú

Grace Kelly Piscocoya Vera

Meni.2526@gmail.com

<https://orcid.org/0009-0007-4065-6839>

Universidad Nacional Pedro Ruiz Gallo, Lambayeque - Perú

Lourdes Ivón Olavarría Fernández

lourdesivonolavarríafernandez@gmail.com

<https://orcid.org/0000-0002-1658-5109>

Investigadora independiente

Recibido 15 de Marzo 2023 | Arbitrado y aceptado 20 de Mayo 2023 | Publicado el 03 de Octubre 2023

RESUMEN

En la actualidad, se puede evidenciar la materialización del fenómeno de constitucionalización de los procedimientos tributarios, en el que no resulta suficiente la literalidad de la ley; sino, la interpretación sistemática de las reglas procesales y sustanciales en materia tributaria con otras normas del ordenamiento jurídico para dotar de constitucionalidad a las reglas tributarias, las mismas que han sido producidas en su mayoría por el legislador derivado al amparo del artículo 104° de la norma fundamental y consecuentemente no hubo el debate necesario por parte de las fuerzas políticas para la producción normativa de las reglas del ordenamiento jurídico tributario, teniendo siempre presente el aforismo *Nulum Taxation without representation*, en donde la excepción es la delegación de facultades y la regla de producción normativa tributaria es el debate parlamentario en el seno del Congreso de la República.

El Tribunal Constitucional ha producido precedentes vinculantes y doctrina jurisprudencial en relación con las garantías que se deben de observar en el decurso de los procedimientos tributarios que se erigen como una dimensión de la potestad tributaria en su dimensión fiscalizadora y coercitiva.

Así mismo, la Quinta Sala Suprema Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República viene produciendo precedentes vinculantes que se constituyen como parámetros normativos que deben ser tomados en cuenta por los jueces de la república, por el Tribunal Fiscal, la SUNAT y todas las Administraciones Tributarias al momento de emitir una decisión judicial o administrativa que resuelva las pretensiones formuladas por los contribuyentes, extrayendo dicha premisa de una interpretación sistemática del artículo 148° de la Constitución Política del Perú y el artículo 36° del TUO de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, al ser los jueces quienes realizan el control de legalidad y constitucionalidad de las decisiones administrativas.

Palabras Clave: *Constitucionalización, procedimientos tributarios, precedente judicial.*

ABSTRACT

Currently, the materialization of the phenomenon of constitutionalization of tax procedures can be seen, in which the literal nature of the law is not sufficient; but, the systematic interpretation of the procedural and substantial rules on tax matters with other norms of the legal system to provide constitutionality to the tax rules, the same ones that have been produced for the most part by the legislator derived under the protection of article 104 of the fundamental norm and consequently there was not the necessary debate on the part of the political forces for the normative production of the rules of the tax legal system, always keeping in mind the aphorism *Nulum Taxation without representation*, where the exception is the delegation of powers and the rule of production of tax regulations is the parliamentary debate within the Congress of the Republic.

The Constitutional Court has produced binding precedents and jurisprudential doctrine in relation to the guarantees that must be observed in the course of tax procedures that are established as a dimension of tax power in its supervisory and coercive dimension.

Likewise, the Fifth Supreme Constitutional and Social Transitory Chamber of the Supreme Court of the Republic has been producing binding precedents that constitute normative parameters that must be taken into account by the judges of the republic, by the Tax Court, the SUNAT and all the Tax Administrations at the time of issuing a judicial or administrative decision that resolves the claims made by taxpayers, extracting said premise from a systematic interpretation of article 148 of the Political Constitution of Peru and article 36 of the TUO of the Process Law Administrative Litigation, as judges are the ones who control the legality and constitutionality of administrative decisions.

Keywords: *Constitutionalization, tax procedures, judicial precedent.*

RESUMO

Atualmente, verifica-se a materialização do fenômeno da constitucionalização dos procedimentos tributários, em que a literalidade da lei não é suficiente; mas, a interpretação sistemática das normas processuais e substanciais em matéria tributária com outras normas do ordenamento jurídico para conferir constitucionalidade às normas tributárias, as mesmas que foram produzidas em sua maior parte pelo legislador derivadas sob a proteção do artigo 104 da norma fundamental e consecuentemente não houve o debate necessário por parte das forças políticas para a produção normativa das regras do ordenamento jurídico tributário, tendo sempre presente o aforismo *Nulum Tributação sem representação*, onde a exceção é a delegação de poderes e a regra de produção da regulamentação tributária é o debate parlamentar no Congresso da República.

O Tribunal Constitucional produziu precedentes vinculativos e doutrina jurisprudencial em relação às garantias que devem ser observadas no curso dos procedimentos tributários que se estabelecem como dimensão do poder tributário na sua dimensão fiscalizadora e coercitiva.

Da mesma forma, a Quinta Câmara Suprema Constitucional e Social Transitória do Supremo Tribunal da República vem produzindo súmulas vinculativas que constituem parâmetros normativos que devem ser levados em consideração pelos juízes da república, pelo Tribunal Tributário, pela SUNAT e por todos os órgãos tributários. Administrações no momento de emitir uma decisão judicial ou administrativa que resolva as reclamações dos contribuintes, extraindo tal premissa de uma interpretação sistemática do artigo 148 da Constituição Política do Peru e do artigo 36 do TUO da Lei do Processo Contencioso Administrativo, como juízes são os que controlam a legalidade e a constitucionalidade das decisões administrativas.

Palavras-chave: *Constitucionalização, procedimentos tributários, precedente judicial.*

1.- INTRODUCCIÓN

En un Estado Constitucional de derecho, los principios se constituyen en mandatos de optimización para los operadores del derecho, en especial para los jueces y los órganos de la Administración Pública que resuelven las pretensiones de los administrados a través de decisiones que se presumen válidas hasta que la autoridad competente declare su nulidad.

El Tribunal Constitucional (En adelante TC) como supremo intérprete de la norma fundamental ha desarrollado doctrina jurisprudencial y precedentes vinculantes que se constituyen en parámetros normativos que deben ser observados en rigor por la Administración Tributaria (En adelante AT) en el desarrollo de los procedimientos tributarios y en especial en el procedimiento de fiscalización y el de cobranza coactiva.

En relación con la institución jurídica del precedente vinculante, el precedente vinculante del TC tiene efectos erga omnes; es decir, es de obligatorio cumplimiento para todos los poderes del Estado y es producido al amparo de lo prescrito en el artículo VI del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional – Ley N° 31307, con el voto de cinco magistrados.

Así mismo, la Corte Suprema de la República a través de la Quinta Sala Suprema ha venido desarrollando precedentes vinculantes en materia tributaria al amparo del artículo 36° del TUO de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo (en adelante LPCA) y el artículo 22° del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, los mismos que se constituyen en parámetros normativos para los jueces, el Tribunal Fiscal y la AT. Sin embargo, no existe una norma expresa que establezca la vinculación de los precedentes de la Corte Suprema al Tribunal Fiscal y la AT. No obstante, de una interpretación sistemática del artículo 148° de la norma de reconocimiento y el artículo 36° de la LPCA se puede extraer esa premisa de vinculación.

2. DESARROLLO

2.1. La notificación de los actos administrativos en el procedimiento de fiscalización.

El Procedimiento de fiscalización se erige como un procedimiento administrativo en el que se producen una serie de actos administrativos conducentes a la emisión y posterior notificación del acto administrativo final que resuelve la situación tributaria del sujeto fiscalizado en relación con el cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales.

La notificación de los actos administrativos dictados dentro del procedimiento de fiscalización se debe realizar de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 104° del TUO del Código Tributario (en adelante CT). Sin embargo, de acuerdo con la sentencia exhortativa producida por el supremo intérprete de la norma fundamental, recaída en el expediente N° 07279-2013-PA/TC:

En el caso de la notificación al contribuyente que está siendo objeto de una fiscalización tributaria, constituye una obligación para la administración tributaria tener la certeza absoluta de que esta ha tomado conocimiento de la existencia de dicho procedimiento y, para ello atendiendo el caso independientemente de lo dispuesto en el artículo 104 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, la Sunat en ejercicio razonable de su facultad discrecional reconocida legalmente debe tomar las medidas complementarias y necesarias que le permitan cumplir con tal cometido de manera efectiva, vale decir, con el objeto de garantizar el derecho a la defensa del contribuyente. De ahí que, a juicio del Tribunal, una de las medidas complementarias que la Sunat está obligada a tomar frente a escenarios como el que presente caso plantea, será notificar también en el domicilio que el contribuyente haya consignado en su DNI. (fundamento 21)

Como se puede apreciar, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (en adelante TC) no resulta suficiente la notificación de los actos administrativos dictados en el procedimiento de fiscalización conforme con la reglas del artículo 104° del TUO del Código Tributario, sino que con el propósito de garantizar el derecho a la defensa de los contribuyentes, la SUNAT tiene que realizar actos

complementarios para tener la certeza absoluta que el contribuyente ha tomado conocimiento que está inmerso en un procedimiento de fiscalización, entre las cuales se debe notificar al contribuyente en su domicilio RENIEC o en su defecto, en el domicilio RENIEC del representante legal de la persona jurídica.

El TC en la sentencia recaída en el expediente N° 03394-2021-PA/TC estableció lo siguiente:

De lo expuesto se advierte que la administración tributaria no dio cumplimiento a lo estipulado en el artículo 104 del Código Tributario que se refiere que las notificaciones deben efectuarse en el domicilio fiscal del contribuyente. Además, se aprecia de autos, que haya procurado agotar todos los medios posibles para corroborar que al contribuyente le llegaron las notificaciones, con el fin de garantizar su derecho de defensa. Solo recién cuando inició el procedimiento de cobranza coactiva para exigir el cumplimiento del pago de la deuda tributaria, notificó sus resoluciones al domicilio fiscal consignado por el demandante (fundamento 19).

Por lo tanto, se puede colegir que existe la obligación constitucional y legal por parte de la SUNAT de realizar actos complementarios que le permitan tener la certeza absoluta que el contribuyente, sea persona natural o jurídica, ha tomado conocimiento que se encuentra dentro de un procedimiento de fiscalización, con el propósito que pueda ejercer su derecho a la defensa.

El Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N° 03525-2021-PA/TC estableció reglas vinculantes de orden sustancial y procesal en relación con la consecuencia jurídica frente a la afectación del derecho al plazo razonable en sede administrativa y judicial en materia tributaria:

Regla Sustancial

A partir del día siguiente de la publicación de esta sentencia, incluso en los procedimientos en trámite, la Administración Tributaria, se encuentra prohibida de aplicar intereses moratorios luego de que se haya vencido el plazo legal para resolver el recurso administrativo, con prescindencia de la fecha en que haya sido determinada la deuda tributaria y con prescindencia de la fecha que haya sido interpuesto dicho

recurso, a menos de que pueda probar objetivamente que el motivo del retraso es consecuencia de la acreditada conducta de mala fe o temeraria del administrado.

El Poder Judicial, incluso en los procesos en trámite, se encuentra en la obligación de ejercer control difuso sobre el artículo 33 del TUO del Código Tributario, si este fue aplicado por el periodo en el que permitía el cómputo de intereses moratorios luego de vencido el plazo legal para resolver un recurso en el proceso administrativo tributario, y, por consiguiente, debe declarar la nulidad del acto administrativo que hubiese realizado dicho inconstitucional cómputo y corregirlo. Dicho cómputo será válido solo si la administración tributaria acredita objetivamente que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del administrado.

Asimismo, el Poder Judicial debe ejercer control difuso contra el artículo 33 del TUO del Código Tributario, y no aplicar intereses moratorios luego de vencidos los plazos legales para resolver la demanda o los recursos impugnatorios en el proceso contencioso administrativo, a menos de que pueda objetivamente acreditarse que el motivo del retraso fue consecuencia de la conducta de mala fe o temeraria del justiciable.

Como se puede apreciar el TC ha establecido como regla vinculante de carácter sustancial que a partir del día siguiente de la publicación de la sentencia, la SUNAT se encuentra impedida de cobrar intereses moratorios durante el plazo en exceso para resolver los recursos administrativos de reclamación y apelación, incluso en los procedimientos administrativos en trámite, sin importar la fecha de determinación de la deuda y de la interposición del recurso, teniendo la SUNAT la carga de probar objetivamente que el retraso se debió por la mala fe o conducta temeraria del contribuyente.

En sede judicial, el TC estableció que los jueces deben realizar control difuso e inaplicar el artículo 33° del CT durante el tiempo en exceso para resolver los recursos impugnatorios en sede administrativa, debiendo declarar la nulidad del acto administrativo que realizó el inconstitucional cómputo y corregirlo, salvo que la SUNAT pueda probar objetivamente que el retraso se fundamentó en la mala fe o conducta temeraria del contribuyente.

Finalmente, lo novedoso de este precedente vinculante fue el hecho que el TC llenó un vacío normativo en el CT en relación con la consecuencia jurídica frente a la afectación al derecho al plazo razonable en sede judicial y estableció que los jueces deben inaplicar el artículo 33° del CT luego de vencidos los plazos para resolver los recursos en sede judicial, a menos que se pueda probar objetivamente que el retraso se fundamentó en la mala fe o conducta temeraria del justiciable.

Por lo tanto, a partir de la publicación de la sentencia bajo comentario, la SUNAT se encuentra prohibida de computar y determinar el pago de intereses moratorios durante el tiempo en exceso para resolver los recursos en sede administrativa y el Poder Judicial debe inaplicar la regla del artículo 33° durante el tiempo en exceso que se tomó el órgano jurisdiccional para resolver los recursos presentados por los justiciables, teniendo la SUNAT y el Poder Judicial la carga probatoria, en caso se realice el cómputo de los intereses moratorios, que la dilación del proceso se fundamentó en la mala fe y conducta temeraria del administrado o justiciable según sea el caso.

Regla procesal

En el caso de los recursos de apelación interpuestos que se encuentran en trámite ante el tribunal fiscal y cuyo plazo legal para ser resueltos se haya superado, se tiene derecho a esperar la emisión de una resolución que deberá observar la regla sustancial de este precedente o a acogerse al silencio administrativo negativo para dilucidar el asunto obligatoriamente en un proceso contencioso administrativo, por ser una vía igualmente satisfactoria, y no en un proceso de amparo.

Toda demanda de amparo en trámite que haya sido interpuesta cuestionando una resolución administrativa por el inconstitucional cobro de intereses moratorios o por el retraso en la emisión de una resolución en la que se presumía que se realizaría dicho inconstitucional cobro, debe ser declarada improcedente en aplicación del artículo 7, inciso 2, del NCPC. En tal caso, se tiene 30 días hábiles contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de improcedencia para acudir al proceso contencioso administrativo, en el que deberá observarse la regla sustancial de este precedente.

La regla procesal del precedente vinculante del TC establece que el amparo no es la vía idónea para cuestionar la afectación al derecho al plazo razonable y se ordena declarar improcedentes las demandas de amparo formulada en ese extremo y habilitar el plazo de 30 días hábiles para acudir a la vía ordinaria a través del proceso contencioso administrativo. En caso, el recurso de apelación deducido ante el Tribunal Fiscal aún no haya sido resuelto, el contribuyente tiene dos opciones, espera el pronunciamiento del colegiado administrativo, en el que se deberá aplicar la regla sustancial; o en su defecto, aplica el silencio administrativo negativo y acude al órgano jurisdiccional a través de la interposición de una demanda contencioso-administrativa, donde se deberá observar la regla sustancial vinculante.

La Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República, en la Casación N° 6619-2021-Lima, estableció el siguiente precedente vinculante:

No corresponde la capitalización de intereses, cuya aplicación implicaría un incremento excesivo de la deuda tributaria y, por ende, la transgresión a los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad. Debe precisarse que, la presente regla no es aplicable i) a los procedimientos contencioso-tributarios concluidos o con calidad de cosa decidida que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que no es aplicable a los procedimientos que se encuentran en etapa de ejecución; ii) a los procesos judiciales (contencioso administrativos o constitucionales) que cuenten con resolución judicial firme o con calidad de cosa juzgada, que se pronuncie sobre el cálculo de los intereses moratorios, por lo que, no es aplicable a la etapa de ejecución de dicha resolución judicial.

Corresponde la inaplicación del artículo 33 del Código Tributario, esto es, la aplicación de la regla de capitalización de intereses, por vulnerar los principios de razonabilidad y no confiscatoriedad.

Por lo tanto, la Corte Suprema estableció como regla sustancial vinculante que no resulta aplicable la regla de capitalización de intereses moratorios por ser contraria a los principios de no confiscatoriedad y razonabilidad, correspondiendo su inaplicación a juicio de los investigadores, en sede administrativa y judicial. Así mismo, como regla procesal, se estableció que dicha regla vinculante no resulta aplicable a los

procedimientos contenciosos tributarios concluidos o con calidad de cosa decidida y los procesos judiciales con resolución judicial firme o con calidad de cosa juzgada que se encuentran en etapa de ejecución de sentencia.

La Quinta Sala Suprema en la Casación N° 8380-2021-Lima inaplicó una norma reglamentaria por vulnerar el principio de jerarquía normativa, dejando sin efecto una formalidad establecida en el reglamento, no prevista en el CDI Perú-Brasil:

Entiéndase que el principio de jerarquía normativa, principio fundamental del derecho, señala que cuando existen varias normas que regulan la misma materia, la norma de mayor rango prevalece sobre las normas de inferior rango, ello implica la garantía de que el derecho sea ordenado y coherente. Por tanto, la vulneración a este principio en su función “positiva” se produce cuando las normas reglamentarias hayan sido emitidas excediendo las disposiciones contenidas en la ley, o estableciendo obligaciones adicionales que no puedan desprenderse del texto legal; y, en su función “negativa” cuando se pretenda aplicar a un caso concreto una norma reglamentaria - de inferior jerarquía que la ley- que contenga obligaciones o disposiciones adicionales que no se encuentren previamente establecidas en ella.

Entiéndase que el Decreto Supremo N° 090-2008- EF, publicado el tres de julio de dos mil ocho; contiene disposiciones que configuran “obligaciones adicionales” para las partes que suscribieron el CDI suscrito entre Perú y Brasil, toda vez que establece la exigencia de contar con los certificados domiciliarios de la empresa no domiciliada, en las fechas en que la empresa nacional contabilizó las facturas emitidas por aquella, siendo estas, formalidades adicionales a las establecidas en el convenio; por lo cual, resulta evidente que el referido decreto supremo excede lo pactado en el convenio, en consecuencia debe prevalecer lo dispuesto en el CDI suscrito entre Perú y Brasil frente a lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto Supremo N° 090-2008-EF, por transgresión a los principios de jerarquía normativa y al principio pacta sunt servanda.

Entiéndase que la finalidad del Decreto Supremo N° 090-2008-EF es validar, para los contribuyentes no domiciliados, su condición de residentes en países con los que el Perú haya suscrito convenios tributarios para evitar la doble imposición; por ello, no resulta válido interpretar que la oportunidad de emisión y entrega del

certificado de residencia pueda limitar la aplicación del tratado, si en el convenio no se ha consignado tal formalidad.

La Corte Suprema en la citada Casación vinculante en estricta aplicación del principio de jerarquía normativa y el principio Pacta Sunt Servanda, dejó sin efecto una disposición reglamentaria por haberse excedido y establecer una formalidad no prevista en el convenio CDI Perú-Brasil; es decir, la obligación de contar con los certificados domiciliarios de la empresa no domiciliada, en la fecha que la empresa nacional contabilizó las facturas emitidas por aquella, situación que acredita la necesidad de un control de legalidad de la producción normativa realizada por el Poder Ejecutivo por parte del órgano jurisdiccional, con el propósito de evitar que se establezcan formalidades no previstas en la ley o norma de rango equivalente, como es el caso de los tratados para evitar la doble imposición, siendo la institución jurídica del precedente vinculante, la vía idónea para establecer una regla vinculante que genere seguridad jurídica y predictibilidad a los justiciables y administrados en relación al uso del poder en aplicación del derecho.

La Quinta Sala Suprema en la Casación N° 466-2022-Lima estableció las siguientes reglas vinculantes:

Se reconoce que, ante el supuesto de que el Despachador Aduanero incurra en error omitiendo incluir el referido Código 13 cuando numere la Declaración Única de Aduanas-DUA, tratándose de una formalidad prevista normativamente para acogerse al beneficio aduanero Drawback, se puede subsanar o superar esta omisión si, en cualquier apartado de este mismo documento, es posible advertir alguna indicación del exportador sobre su voluntad de acogerse al procedimiento instaurado para solicitar la restitución de tales derechos arancelarios.

Se puede considerar como una forma de manifestación de voluntad de acogerse al régimen aduanero de Drawback, la consignada en las facturas comerciales que sustentan la Declaración Única de Aduanas, para cumplir con lo establecido en el artículo 7 del Reglamento del Procedimiento de Resituación Simplificado de Derechos Arancelarios, aprobado por Decreto Supremo N.º 104-95-EF.

El Drawback constituye una transferencia de recursos financieros por parte del Estado con el fin de neutralizar los tributos a la importación que incidieron en los costos de producción de los bienes exportados, dado que no existe correspondencia entre lo pagado por derechos arancelarios y lo recibido en base al porcentaje establecido normativamente del valor FOB de la exportación respectiva.

Como se puede apreciar, con la dación de las tres reglas vinculantes en relación al Drawback, ahora los exportadores podrán manifestar su voluntad de acogerse al Drawback en la factura de exportación y de esa manera beneficiarse con el incentivo tributario establecido por el legislador para la exportación de bienes, terminando con un largo conflicto entre el Tribunal Fiscal y la Administración Tributaria, resultando vencedora la posición jurídica más favorable para el exportador; es decir, la posición del Tribunal Fiscal.

Así mismo, la Corte Suprema en la Casación N° 03158-2022-Lima estableció un criterio vinculante que genera seguridad jurídica en relación con la aceptación de las observaciones de la Administración Tributaria por parte del contribuyente y materializadas en la Declaración Jurada Rectificatoria:

La declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización en la que se recogen las observaciones efectuadas por la administración tributaria, que no llegaron a ser reparos, constituye un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos; por lo tanto, las resoluciones de determinación emitidas al finalizar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya materia de controversia en el procedimiento contencioso tributario.

Con el citado criterio se confirma la regla jurisprudencial del Tribunal Fiscal con carácter de observancia obligatoria materializado en la RTF N° 7308-2-2019 y se pone un límite material y razonable al derecho del contribuyente de contradecir las decisiones administrativas, al haber aceptado las observaciones realizadas por la Administración Tributaria en el procedimiento de fiscalización en su declaración jurada rectificatoria, dicha manifestación de voluntad despliega plenos efectos jurídicos y por lo tanto la Resolución de Determinación emitida al finalizar el procedimiento de fiscalización no

contiene concepto alguno que pueda ser cuestionado en el procedimiento contencioso tributario.

Con la Casación N° 546-2022-Lima, la Corte Suprema estableció cuatro reglas vinculantes en relación a los medios de prueba presentados de manera extemporánea en el procedimiento contencioso tributario y el procedimiento contencioso administrativo, estableciéndose la obligación de la Administración Tributaria de realizar la actuación probatoria de oficio e incorporar los medios de prueba extemporáneos que permita llegar a la verdad material, privilegiándose de esta manera la verdad material respecto de la verdad formal, de acuerdo con las siguientes reglas de carácter vinculante:

En atención al debido procedimiento, regulado por el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 “Ley del Procedimiento Administrativo General”, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, el mismo que goza de protección constitucional conforme el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, los órganos administrativos se encuentran obligados a cautelar el debido procedimiento administrativo, garantizando el derecho de defensa del administrado, mediante el cual se posibilita la subsanación de requisitos formales a fin de ejercer el derecho de reclamación efectiva, conforme lo previsto en el artículo 140 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

De acuerdo a los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material, en cualquier estado del procedimiento administrativo, corresponde a la autoridad administrativa incorporar de oficio, las pruebas que consideren necesarias para el esclarecimiento de los hechos. Por tanto, a la luz de estos principios y la interpretación sistemática de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF, si bien la prueba extemporánea solo será admitida cuando el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago o presente carta fianza u otra garantía por dicho monto actualizado con los intereses, también lo es que se debe afirmar la potestad de la Administración de incorporar de oficio la prueba extemporánea que permita llegar a la convicción de que se está alcanzando la verdad

material; en aplicación de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF concordantes con los numerales 1.3, 1.6 y numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006- 2017-JUS.

En el proceso contencioso administrativo, las partes podrán ofrecer los medios probatorios que estimen pertinentes para acreditar su pretensión, aunque éstos hubieran sido propuestos extemporáneamente en el procedimiento administrativo; y, los órganos jurisdiccionales, atendiendo a los fines del proceso contencioso administrativo y a las garantías del derecho de prueba se encuentran obligados a analizar su pertinencia y relevancia para su incorporación válida en el proceso a pedido de parte, o evaluará su inclusión oficiosa de ser el caso. Esto se realizará considerando una interpretación sistemática de los artículos 1, 5 numeral 2, 29, 30 y 31 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, el derecho a probar como componente elemental del derecho al debido proceso, amparado en el numeral 3 del artículo 139 y artículo 148 de la Constitución Política del Perú, considerando además la Sexta Regla vinculante establecida en el Décimo Pleno Casatorio Civil, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo.

En ejercicio de la plena jurisdicción, los órganos jurisdiccionales, se encuentran obligados a emitir pronunciamiento sobre el fondo del conflicto, cuando de los actuados se cuente con todo el caudal probatorio que permita establecer el derecho que corresponda al administrado, brindando así efectiva tutela a los derechos e intereses de los mismos, dando cumplimiento a los fines del proceso contencioso administrativo, incluso aunque no haya sido solicitado por el accionante, siempre que estos hechos hayan sido parte de la controversia, en observancia del debido proceso, conforme el artículo 148 de la Constitución Política del Perú, el artículo 1, inciso 2 del artículo 5 y numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, “Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo”, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.

De la lectura de las cuatro reglas vinculantes establecidas por la Quinta Sala Suprema, respecto a la primera regla se puede colegir que se debe habilitar la posibilidad de subsanar los requisitos formales a fin que los contribuyentes puedan ejercer su derecho a la reclamación efectiva y de esa manera garantizar el derecho al debido procedimiento en su dimensión del derecho a la defensa, la segunda regla se extrae de una interpretación sistemática del artículo 126°, 141° del TUO del Código Tributario y los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material, estableciéndose la obligación de la Administración Tributaria de incorporar de oficio la prueba extemporánea en tanto sea necesaria y pertinente para llegar a la verdad material, la tercera regla vinculante establece la obligación del órgano jurisdiccional de evaluar la pertinencia y relevancia para la incorporación válida al proceso contencioso administrativo de la prueba extemporánea a solicitud de parte. Finalmente, la cuarta regla vinculante establece que sobre la base del principio de plena jurisdicción, los jueces se encuentran obligados a emitir un pronunciamiento sobre el fondo, cuando de los actuados existan elementos suficientes para que la autoridad judicial emita un pronunciamiento sobre el fondo de la pretensión del contribuyente, incluso si no hayan sido solicitados por el contribuyente y siempre que los hechos hayan sido parte de la controversia en sede administrativa.

En la Casación N° 11947-2022-Lima, la Quinta Sala Suprema estableció tres reglas vinculantes respecto de la suspensión del plazo de prescripción de la acción de la Administración Tributaria:

Entiéndase que, por el principio de aplicación inmediata de la norma, la ley se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes desde su entrada en vigor, por lo que no tiene fuerza ni efectos retroactivos (salvo en materia penal) y, por ende, entra en vigencia y es obligatoria desde el día siguiente de su publicación, salvo que se postergue su vigencia en todo o en parte por la misma ley, conforme lo previsto en el artículo 103 y 109 de la Constitución Política del Perú.

En materia tributaria, conforme a la Norma X del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y al principio de aplicación inmediata de la norma, debe entenderse que la regla de la suspensión del plazo de prescripción, contenida en el artículo 46 del Texto Único Ordenado del Código Tributario,

modificado por el Decreto Legislativo N° 1311, que establece que la suspensión opera sólo dentro de los plazos legales para resolver los recursos impugnatorios tributarios, se aplica a las reclamaciones interpuestas a partir de la vigencia del citado decreto legislativo y a las apelaciones contra las resoluciones que resuelvan dichas reclamaciones o las denegatorias fictas de estas, conforme a lo establecido en la Primera Disposición Complementaria Transitoria del Decreto Legislativo N° 1311.

Además, no se puede alegar una aplicación de retroactividad benigna respecto del Decreto Legislativo N.º 1311, sino la aplicación inmediata de la norma respecto de aquellos casos en los que no se ha notificado con anterioridad a la vigencia de la citada norma el acto administrativo sancionador, como lo es una resolución de multa, en tanto que tal notificación se haya producido durante la vigencia del mencionado decreto legislativo, conforme al artículo 168 del Texto Único Ordenado del Código Tributario y al principio de aplicación inmediata de la norma.

En las citadas reglas vinculantes, la Corte Suprema desarrolló doctrina jurisprudencial vinculante en relación con el principio de aplicación inmediata de la ley y sus efectos a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas desde su entrada en vigor. Sin embargo, la Corte Suprema evitó llenar el vacío normativo en relación con la suspensión del plazo de prescripción durante el tiempo en exceso para resolver los recursos impugnatorios, bajo la premisa que la afectación al derecho al plazo razonable no debería generar consecuencias jurídicas en detrimento de derecho de los administrados. Máxime, que el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el expediente N° 03525-2021-PA/TC estableció que no resulta razonable el cobro de intereses moratorios durante el tiempo en exceso para resolver los recursos impugnatorios, consecuentemente no resultaría razonable que el exceso en el plazo para resolver los recursos impugnatorios generen la suspensión del plazo de prescripción durante el tiempo de inercia legislativa, debiendo la Corte Suprema llenar ese vacío normativo y aplicar de manera retroactiva la regla establecida en el Decreto Legislativo N° 1311 porque la falta de regulación trasgredió el artículo 74° de la norma de reconocimiento. No obstante, dichas reglas en tanto no sean corregidas por el Tribunal Constitucional, son vinculantes para los jueces y los órganos de la administración.

Finalmente, con la Casación N° 13708-2022-Lima, la Quinta Sala Suprema estableció que de una interpretación literal del artículo 19° de la norma de reconocimiento peruana, las instituciones educativas se encuentran inafectas del Impuesto Temporal a los Activos Netos (En adelante ITAN) y consecuentemente no le resulta aplicable las reglas establecidas en la Norma VII del título preliminar del TUO del Código Tributario y el inciso f) del artículo 3 de la Ley N° 28424, en estricta aplicación de principio de jerarquía normativa y el principio de especialidad del dispositivo constitucional prescrito en el artículo 19° de la norma fundamental, según se puede extraer de la siguiente regla vinculante:

Para efectos de la interpretación de los alcances del artículo 19° de la Constitución Política del Perú, en aplicación del principio de supremacía constitucional y especialidad de dicha disposición, una institución educativa particular que genere utilidades solo se encuentra afecta al impuesto a la renta, y tal afectación no puede extenderse a otros impuestos directos o indirectos que afecten sus bienes, como sería el Impuesto Temporal a los Activos Netos - ITAN. En ese sentido, no le es aplicable lo establecido en el inciso f) del artículo 3 de la Ley N.º 28424, y así como las reglas previstas en la Norma VII del Título Preliminar del Código Tributario puesto que esta última se refiere a las exoneraciones, incentivos o beneficios, y no a los casos de inafectación.

Como se puede apreciar, la regla vinculante producida por la Corte Suprema en la Casación N° 13708-2022-Lima establece que de una interpretación sistemática de la literalidad del artículo 19° de la Constitución Política del Perú, el principio de jerarquía normativa (artículo 51° de la Constitución) y el principio de especialidad se estableció la premisa que las instituciones educativas no se encuentran afectas al ITAN, no resultándoles aplicables las reglas contenidas en la ley del ITAN y la norma VII del CT.

3.- ESTRATEGIAS METODOLÓGICAS

Es una investigación cualitativa no experimental, de diseño investigación acción, donde se analizó la doctrina jurisprudencial del Tribunal Constitucional en relación con la notificación de los actos administrativos en los procedimientos tributarios, el precedente vinculante del Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el

expediente N° 03525-2021-PA/TC y los precedentes vinculantes de la Corte Suprema producidos en el ejercicio 2022 y 2023 que versan sobre materia tributaria.

4.- RESULTADOS

Del análisis de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la Corte Suprema en materia tributaria, se puede evidenciar el proceso de constitucionalización de los procedimientos tributarios, donde no resulta suficiente las reglas contenidas en la norma adjetiva en materia tributaria, sino que dichas reglas deben ser interpretadas de manera sistemática con los principios contenidos en el TUO de la LPAG, donde resaltan el principio de impulso de oficio, el principio de informalismo y el principio de verdad material, con el propósito de garantizar el debido procedimiento administrativo en su dimensión formal y sustancial; así como, el ejercicio del derecho a la defensa de los contribuyentes, privilegiándose en todo momento la verdad material respecto de la verdad formal.

Así mismo, se advierte un rol más activo en la producción de precedentes vinculantes en materia tributaria por parte de la Corte Suprema de la República y en especial de la Quinta Sala Suprema Constitucional y Transitoria de la máxima corte ordinaria del Perú, los mismos que se constituyen en parámetros normativos de obligatorio cumplimiento para todos los jueces de la república de acuerdo con lo establecido en el artículo 36° del TUO de la LPCA y el artículo 22° del TUO de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

5.- DISCUSIÓN

La primera discusión que deviene del desarrollo del presente artículo es el hecho de determinar si existe vinculación por parte de la Administración Tributaria en todos sus niveles y el Tribunal Fiscal a los precedentes vinculantes establecidos por el Poder Judicial al amparo del artículo 36° del TUO de la LPCA y el artículo 22° del TUO de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

Para poder establecer una posición en relación con la materia controvertida analizaremos el dispositivo constitucional contenido en el artículo 148° de la Constitución Política del Perú:

Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa.

La Corte Suprema en la Casación N°631-2015 estableció lo siguiente en relación con la acción contencioso-administrativa:

Que esta consagración constitucional del proceso contencioso administrativo cumple los objetivos siguientes: i) garantiza el equilibrio entre los poderes del Estado, pues permite que las decisiones de la administración pública, de cualquiera de los tres niveles de gobierno, puedan ser revisadas por el Poder Judicial; ii) refuerza el principio de legalidad que fundamenta a la administración pública, pues todo acto administrativo debe ceñirse al ordenamiento jurídico vigente, lo cual debe ser verificado por el Poder Judicial; iii) consagra el derecho de los administrados a cuestionar las decisiones administrativas ante el órgano judicial competente, lo cual satisface el derecho a la tutela judicial efectiva; iv) establece una tácita reserva constitucional para que el control jurisdiccional de los actos administrativos exclusivamente a través del proceso contencioso administrativo; v) no existen normas que excluyan a los actos administrativos del control jurisdiccional.

Según Huapaya (2006)

Precisamente, el ordenamiento ha diseñado una serie o gama de medios de control de la Actuación de la Administración Pública, destinados a garantizar y efectivizar su sometimiento pleno a la Ley y al Derecho. Uno de estos medios es el denominado control jurisdiccional de la Administración Pública, y dentro de este rubro se posiciona el denominado proceso contencioso administrativo, como medio ordinario de control jurisdiccional de la actuación de la Administración Pública y del sometimiento de los fines que la justifican (pp. 219-220).

Por lo tanto, se puede colegir que por mandato constitucional el Poder Judicial realiza el control de constitucionalidad y legalidad de las decisiones administrativas, consecuentemente si los jueces se encuentran vinculados a la jurisprudencia vinculante producida por la Corte Suprema, los órganos de la Administración Pública también se encontrarían vinculados a dichos parámetros normativos, debiendo incluso el Tribunal

Fiscal de oficio modificar su jurisprudencia de observancia obligatoria cuando la misma, colisione con una regla jurisprudencial vinculante de la Corte Suprema.

Ahora bien, la segunda discusión es determinar el rango normativo del precedente vinculante del Tribunal Constitucional y el de la Corte Suprema, para lo cual nos remitiremos a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional materializada en el expediente N° 3741-2004-AA/TC:

Que el precedente vinculante emitido por un Tribunal Constitucional con estas características tiene, prima facie, fuerza de ley activa y pasiva. Es decir, que la regla que el Tribunal externaliza como precedente a partir de un caso concreto, es una regla para todos y frente a todos los poderes públicos; cualquier ciudadano puede invocarla ante cualquier autoridad o funcionario sin tener que recurrir previamente ante los tribunales, puesto que las sentencias del Tribunal Constitucional, en cualquier proceso, tienen efectos vinculantes frente a todos los poderes públicos y también frente a los particulares. Si no fuese así, la propia Constitución estaría desprotegida, puesto que cualquier entidad, funcionario o persona podría resistirse a cumplir una decisión de la máxima instancia jurisdiccional (fundamento, 49).

El precedente vinculante producido por el TC tiene efectos erga omnes; es decir, es de obligatorio cumplimiento para las entidades públicas y privadas, así como para los particulares, no siendo posible apartarse de dichas reglas vinculantes extraída de un caso particular, teniendo los mismos efectos que una ley.

No obstante, el precedente vinculante de la Corte Suprema es vinculante y de una interpretación sistemática del artículo 148° de la Constitución Política del Perú y el artículo 36° del TUO de la LPCA es vinculante para los órganos de la Administración Pública, no siendo vinculante para las entidades privadas y los particulares, al no tener los mismos efectos que una ley, siendo necesario recurrir a los tribunales de justicia para invocar su plena aplicación por parte del órgano jurisdiccional y en caso decidan apartarse del mismo, resultaría necesario una motivación suficiente para fundamentar las razones del apartamiento del precedente judicial.

Por lo tanto, se puede colegir que los precedentes vinculantes en materia tributaria producidos por el Tribunal Constitucional tienen efecto erga omnes y son de obligatorio

cumplimiento para todos los poderes del Estado, las entidades privadas y los particulares, por otro lado, el precedente vinculante de la Corte Suprema en materia tributaria es vinculante para los órganos del poder judicial, para la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

6.- CONCLUSIONES

El fenómeno de la constitucionalización de los procedimientos tributarios es una realidad concreta en el Perú, impulsado por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional como supremo intérprete de la Constitución y la Jurisprudencia vinculante de la Corte Suprema, donde los principios se erigen como mandatos de optimización para los operadores del derecho al momento de resolver un caso en concreto.

Los precedentes vinculantes son reglas jurídicas extraídas de un caso particular que se constituyen como parámetros normativos de obligatorio cumplimiento para los jueces y los órganos de la Administración Pública.

El precedente vinculante del Tribunal Constitucional goza de los mismos efectos que una ley y tiene efectos erga omnes; es decir, es de obligatorio cumplimiento para todos los poderes del Estado, para las entidades privadas y los particulares, pudiendo sólo ser dejado sin efecto por el propio Tribunal Constitucional.

El precedente vinculante de la Corte Suprema en materia tributaria es de obligatorio cumplimiento para los jueces y de una interpretación sistemática del artículo 148° de la Constitución Política del Perú y el artículo 36° del TUO del CT se puede colegir, que también resulta de obligatorio cumplimiento para la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

El precedente vinculante es una institución jurídica que genera certeza y predictibilidad a las decisiones judiciales y administrativas, en ese sentido, el precedente vinculante genera seguridad jurídica, entendida como la expectativa razonable de los justiciables y administrados en relación con cuál va a ser el uso del poder en aplicación del derecho. En ese sentido, el precedente vinculante en materia tributaria genere seguridad jurídica en relación a la interpretación y aplicación de las normas procesales y sustanciales en materia tributaria.

Referencias

- Casación N° 11947-2022-Lima. (2023, 16 de setiembre). Corte Suprema (Burneo Bermejo) [file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230916%20\(4\).pdf](file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230916%20(4).pdf)
- Casación N° 13708-2022-LIMA. (2023, 26 de setiembre). Corte Suprema (Tovar Buendía) [file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230926%20\(1\).pdf](file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230926%20(1).pdf)
- Casación N° 3158-2022-Lima. (2023, 18 de agosto). Corte Suprema (Delgado Aybar) [file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230818%20\(9\).pdf](file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230818%20(9).pdf)
- Casación N° 466-2022-Lima. (2023, 29 de junio). Corte Suprema (Bustamante Zegarra)
- Casación N° 546-2022-Lima. (2023, 07 de setiembre). Corte Suprema (Cabello Matamala) [file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230916%20\(4\).pdf](file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230916%20(4).pdf)
- Casación N° 6619-2021-Lima. (2023, 13 de abril). Corte Suprema (Burneo Bermejo)
- Casación N° 8380-2021-Lima. (2023, 09 de junio). Corte Suprema (Burneo Bermejo)
- [file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230413%20\(1\).pdf](file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230413%20(1).pdf)
- [file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230629%20\(2\).pdf](file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230629%20(2).pdf)
- [file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230629%20\(2\).pdf](file:///D:/Usuarios/jmenad/Downloads/JU20230629%20(2).pdf)
- Huapaya Tapia, Ramón. Tratado del Proceso Contencioso Administrativo, Jurista Editores, primera edición, mayo 2006, pp. 219-220.
- Sentencia N° 03525-2021-PA/TC. (2022, 22 de noviembre). Tribunal Constitucional (Ochoa Cardich) <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2023/03525-2021-AA.pdf>
- Sentencia N° 3741-2004/PI/TC. (2005, 14 de noviembre). Tribunal Constitucional (Alva Orlandini) <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03741-2004-AA.pdf>

Financiamiento de la investigación

Con recursos propios.

Declaración de intereses

Declaro no tener ningún conflicto de intereses, que puedan haber influido en los resultados obtenidos o las interpretaciones propuestas.

Declaración de consentimiento informado

El estudio se realizó respetando el Código de ética y buenas prácticas editoriales de publicación.

Derechos de uso

Copyright© 2023 por **John Hitler Mena Dávila, Grace Kelly**

Piscoya Vera, Lourdes Ivón Olavarría Fernández



Este texto está protegido por la [Licencia Creative Commons Atribución 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/).

Usted es libre para compartir, copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato y adaptar el documento, remezclar, transformar y crear a partir del material para cualquier propósito, incluso comercialmente, siempre que cumpla la condición de atribución: usted debe reconocer el crédito de una obra de manera adecuada, proporcionar un enlace a la licencia, e indicar si se han realizado cambios. Puede hacerlo en cualquier forma razonable, pero no de forma tal que sugiera que tiene el apoyo del licenciante o lo recibe por el uso que hace.