

## Opinión

# REGLAMENTACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE QUEJA CONTRA EL TRIBUNAL FISCAL

El 27 de noviembre de 2008 se promulgó en el diario oficial «El Peruano», el Decreto Supremo N° 136-2008-EF, que reglamentó el procedimiento de queja previsto en el inciso b) del artículo 155° del Código Tributario, el mismo que los administrados están facultados a iniciar ante las actuaciones o procedimientos del Tribunal Fiscal que afecten o infrinjan lo establecido en el citado Código.

De acuerdo con el inciso b) del artículo 155° del Código Tributario, el órgano competente para resolver la queja contra el Tribunal Fiscal es el Ministro de Economía y Finanzas, quien para ello deberá contar con un informe elaborado por la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero (DEFCON), según lo establece el inciso f) del artículo 1° del Decreto Supremo N° 050-2004-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 167-2004-EF.

Resulta pertinente mencionar que en el año 2007, la DEFCON emitió 46 informes sobre las quejas contra el Tribunal Fiscal, incrementándose en 77%

con relación al año 2006. En el 2008, el número de informes emitidos aumentó en 102% respecto al 2007.

El incremento en el número de quejas contra el Tribunal Fiscal ha sido una de las razones que motivó al Ministerio de Economía y Finanzas ha reglamentar el inciso b) del artículo 155° del Código Tributario, a fin de agilizar el procedimiento y garantizar los derechos de los contribuyentes.

En efecto, a través del Decreto Supremo N° 136-2008-EF (en adelante, Reglamento), se regula diversos aspectos del procedimiento de queja, como los requisitos formales para la presentación de los escritos de queja, la subsanación de tales requisitos, el plazo para la actuación de los medios probatorios, la presentación de escritos adicionales al escrito de queja original, entre otros.

Cabe mencionar que el artículo 2.1° del Reglamento precisa que no procede la queja respecto al contenido o fallo de las resoluciones

## Directorio

### Defensora:

Abogada Lucía Saravia Luna  
lsaravia@mef.gob.pe

### Defensores Adjuntos en Tributos Internos:

Abogado Gabriel Donayre Lobo  
gdonayre@mef.gob.pe  
gdonayre@speedy.com.pe

Abogada Patricia Meléndez Kohajsu  
pmelendez@mef.gob.pe

Miguel Carrillo Bautista  
mcarrillo@mef.gob.pe

### Defensor Adjunto en Aduanas:

Abogado Christian Vargas Acuache  
cmvargas@mef.gob.pe

### Asistente de Defensor:

Lourdes Zegarra Polanco  
defensordelcontribuyen@speedy.com.pe  
llzegarra@mef.gob.pe

**Dirección:** Av. Javier Prado Oeste 1115 - San Isidro

**Telefax:** 422-0292 / 422-0494  
defensordelcontribuyen@speedy.com.pe

emitidas por el Tribunal Fiscal. La razón de ello obedece a que la queja no constituye un recurso, pese a que así lo denomine el Código Tributario, pues a través de esta vía no se persigue que se revoque o deje sin efecto un acto administrativo, sino que se corrija algún defecto en la tramitación de un procedimiento, por lo que en doctrina se considera a la queja como un remedio procesal.

Resulta importante hacer esta precisión pues muchos contribuyentes consideran erróneamente que la queja sirve para cuestionar lo resuelto por el Tribunal Fiscal, sin tener en cuenta que la vía pertinente para ello es la demanda contencioso administrativa.

Como se mencionó anteriormente, el Reglamento contempla los requisitos formales que deben cumplir los escritos de queja y en caso que se incumpla con alguno de estos requisitos, se prevé que la DEFCON requiera al contribuyente para que en un plazo máximo de diez días hábiles<sup>1</sup> cumpla con subsanar tal requisito, bajo apercibimiento de declarar inadmisibile la queja.

Asimismo, el Reglamento refiere que aún cuando se declarase inadmisibile la queja, los contribuyentes tienen derecho a presentar una nueva queja sobre la misma materia.

En cuanto a la actuación de los medios probatorios, el Reglamento establece que los contribuyentes deberán presentarlos conjuntamente con el escrito de queja, pudiendo ofrecer y actuar medios probatorios adicionales dentro de los tres días hábiles siguientes a la presentación de la queja.

Ahora bien, el vencimiento del citado plazo, no enerva la facultad de la DEFCON de ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias para el mejor esclarecimiento de la queja.

De otro lado, el Reglamento señala que los escritos presentados por el contribuyente, mediante los cuales incorpora nuevos hechos materia de queja no considerados en el escrito de queja original, recibirán el tratamiento de una nueva queja.

Finalmente, el Reglamento contempla los plazos que deben cumplirse durante la tramitación de la queja, aplicables tanto para el Tribunal Fiscal como para la DEFCON.

Esperamos que con la publicación del Reglamento, los administrados estén mejor informados sobre los alcances de la queja contra el Tribunal Fiscal y sobre los requisitos que deben cumplir para la presentación de sus escritos.

# Los principios que rigen las actuaciones de las **entidades del poder ejecutivo frente** a los **contribuyentes a propósito de la Ley** **Orgánica del Poder Ejecutivo**

Por: Gabriel Donayre Lobo

Mediante la Ley N° 29158 se aprobó la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo (en adelante, LOPE), que en el artículo II de su Título Preliminar<sup>2</sup> regula diversos principios

orientados al servicio de los ciudadanos, lo que se enmarca en la función social con carácter de servicio que está llamado a cumplir el Estado y que ha sido asumida como una política de gobierno<sup>3</sup>.

1 Tratándose de la acreditación de la representación, el plazo será de cinco días hábiles, según lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 23° del Código Tributario.

2 El artículo II del Título Preliminar de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo N° 29158 señala que: «Las entidades del Poder Ejecutivo están al servicio de las personas y de la sociedad; actúan en función de sus necesidades, así como del interés general de la nación».

3 A nivel normativo, ello se expresa en la Ley del Silencio Administrativo N° 29060; el Decreto Supremo N° 027-2007-PCM, que define y establece las políticas nacionales de obligatorio cumplimiento para las entidades del Gobierno Nacional; el Decreto Supremo N° 028-2007-PCM, que contempla disposiciones a fin de promover la puntualidad como práctica habitual en todas las entidades de la Administración Pública; el Decreto Legislativo N° 1023, que crea la Autoridad Nacional del Servicio Civil, rectora del Sistema Administrativo de Gestión de Recursos Humanos; el Decreto Legislativo N° 1024, que crea y regula el cuerpo de gerentes públicos; el Decreto Legislativo N° 1025, que aprueba las normas de capacitación y rendimiento para el Sector Público, entre otras normas.

El propósito de este artículo es explicar de manera sucinta algunos de estos principios, su vinculación con los principios del procedimiento administrativo así como su repercusión en el ámbito de las actuaciones de los contribuyentes ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT y el Tribunal Fiscal.

Asimismo, analizaremos si tales principios constituyen meras normas programáticas, es decir, normas cuyo cumplimiento es progresivo y por ende, no son inmediatamente exigibles, o si, por el contrario, se tratan de normas cuya exigibilidad es inmediata.

De manera previa, resulta necesario hacer referencia a los principios generales del derecho y a las funciones que éstos cumplen en el ordenamiento jurídico, pues constituyen la base sobre la que se construye los principios que rigen la actuación de la Administración Pública.

### Los principios generales del derecho

Los principios generales del derecho son postulados o enunciados que expresan un juicio de valor sobre el comportamiento que debe observarse en una determinada situación y que en conjunto sustentan un ordenamiento jurídico en concreto.

Estos principios nos dicen cómo deben ser nuestros comportamientos en función de los valores que el ordenamiento jurídico pretende alcanzar.

### Funciones de los principios generales del derecho

Cabe apuntar que los principios generales del derecho cumplen una triple función: creativa, interpretativa e integrativa, toda vez que sirven de guías o pautas para la elaboración, interpretación e integración de normas jurídicas.

En la función creativa, tales principios actúan como criterios rectores o parámetros que el legislador debe observar al momento de elaborar las normas jurídicas, a fin que éstas no colisionen entre sí, pues ello convertiría al derecho en un conjunto de normas dispersas y contradictorias.

En cuanto a la función interpretativa, los principios sirven de guías a las autoridades administrativas al momento de elegir el método de interpretación normativa aplicable a un caso concreto. De esta manera, de todos los métodos de interpretación elegibles, se debería optar por aquél que mejor se adecue a estos principios.

Finalmente, en la función integrativa, los principios se convierten en normas supletorias destinadas a cubrir los vacíos normativos existentes, a fin de resolver una determinada controversia.

Al respecto, el numeral 2 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General N° 27444 (en adelante, LPAG) señala que:

*«Los principios señalados servirán también de criterio interpretativo para resolver las cuestiones que puedan suscitarse en la aplicación de las reglas de procedimiento, como parámetros para la generación de otras disposiciones administrativas de carácter general, y para suplir los vacíos en el ordenamiento administrativo».*

Ahora bien, cuando tales principios son recogidos en una norma jurídica, se convierten en categorías jurídicas o normas superiores que permiten una interpretación lógica, armónica y sistemática del ordenamiento jurídico conforme a los fines y valores que el Derecho aspira conseguir<sup>4</sup>.

### Principios del procedimiento administrativo

El procedimiento administrativo se rige por diversos principios, tales como los de eficacia, eficiencia, celeridad, simplicidad, predecibilidad y celeridad, los cuales se encuentran regulados en el artículo IV del Título Preliminar de LPAG y sirven de guías o pautas que deben observar las autoridades administrativas.

Al respecto, MORÓN URBINA señala que:

*«Los principios del procedimiento administrativo son los elementos que el*

4 GARCÍA TOMA, Víctor. La Ley en el Perú. Elaboración, interpretación, aplicación e integración. Lima. Editora Jurídica Grijley. 1995. Pág. 252.

*legislador ha considerado básicos para encausar, controlar y limitar la actuación de la Administración y de los administrados en todo procedimiento. Controlan la liberalidad o discrecionalidad de la Administración en la interpretación de las normas existentes, en la integración jurídica para resolver aquello no regulado, así como para desarrollar las normas administrativas complementarias»<sup>5</sup>.*

En efecto, como bien lo advierte el citado autor, los principios del procedimiento administrativo constituyen parámetros objetivos que permiten controlar la actuación de la Administración, sobretodo en aquellos casos en los que ésta ejerce potestades discrecionales.

### Los principios como derechos y deberes

De lo hasta aquí expuesto, es importante precisar que los principios del procedimiento administrativo no pueden ser considerados como meras normas programáticas o recomendaciones del legislador, sino que constituyen normas imperativas, que generan tanto derechos para los administrados como deberes para las autoridades administrativas.

De esta manera, las autoridades administrativas están obligadas a observar tales principios en el desempeño de sus funciones, conforme lo prevé expresamente el inciso 2 del artículo 75º de la LPAG, según el cual:

*«(...) Son deberes de las autoridades respecto del procedimiento administrativo y de sus partícipes, los siguientes: (...) 2. Desempeñar sus funciones siguiendo los principios del procedimiento administrativo previstos en el Título Preliminar de esta Ley».*

Sobre el particular, MORÓN URBINA expresa que:

*«Este inciso es un refuerzo del carácter vinculante de los principios del procedimiento administrativo consagrados en el artículo IV del Título Preliminar, con el objetivo de establecer nítidamente que no sólo constituyen elementos integradores en caso de vacíos, o referentes interpretativos en*

*caso de defectos normativos o para el desarrollo ulterior de la normativa, sino verdaderas obligaciones para las autoridades administrativas de ineludible cumplimiento. Como tal los principios de legalidad, impulso de oficio, debido procedimiento, razonabilidad, imparcialidad, entre otros se convierten en deberes de actuación permanente para las autoridades, por la que quedan sujetas a la responsabilidad consiguiente»<sup>6</sup>. (Subrayado nuestro).*

Una vez definido que los principios del procedimiento administrativo constituyen derechos de los administrados y deberes de las autoridades administrativas, pasaremos a analizar los principios recogidos en la LOPE, que también se encuentran regulados en la LPAG.

### Los principios orientados al servicio de los ciudadanos en la LOPE

De acuerdo con la LOPE las entidades del Poder Ejecutivo, entre ellas, la SUNAT y el Tribunal Fiscal, deben actuar con arreglo, entre otros, a los principios de eficacia, eficiencia, simplicidad, predictibilidad y celeridad.

A continuación, haremos una breve revisión de estos principios así como de sus implicancias en el ámbito de las actuaciones de los contribuyentes ante la SUNAT y el Tribunal Fiscal.

#### 1. Principio de eficacia: la gestión se organiza para el cumplimiento oportuno de los objetivos y las metas gubernamentales.

Este principio está referido a que la gestión de las entidades del Poder Ejecutivo debe organizarse de forma tal que les permita cumplir de manera oportuna con los objetivos y las metas que se haya fijado el gobierno.

Este principio también se encuentra recogido en el numeral 1.10 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, según el cual, los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes

<sup>5</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Lima. Gaceta Jurídica. 2006. Pág. 60.

<sup>6</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos. Loc. Cit. Pág. 303.

en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados.

Como bien apunta PAREJO ALONSO, citado por MORÓN URBINA, este principio constituye:

*«(...) una calidad axiológica alcanzada, que «supone un juicio sobre los resultados de la actuación administrativa», por lo que no puede medirse por la propia Administración ni coetáneamente sino por los usuarios o administrados»<sup>7</sup>.*

En efecto, este principio debe ser evaluado a la luz de los resultados de una determinada actuación administrativa, es decir, de acuerdo con el cumplimiento oportuno del objetivo o meta que se haya trazado la autoridad administrativa; evaluación que corresponderá efectuar a los destinatarios del servicio, es decir, a los administrados.

Cabe apuntar que en el caso de la SUNAT, su misión es la de:

*«Gestionar integralmente el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, así como la facilitación del comercio exterior, de forma eficiente, transparente, legal y respetando al contribuyente o usuario»<sup>8</sup>.*

En tal sentido, una gestión eficaz por parte de la SUNAT se verá concretada en las acciones que realice para lograr un mayor cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, sin que ello suponga afectar o menoscabar los derechos de los contribuyentes o usuarios.

De esta manera, para la evaluación de la gestión de la SUNAT se deberá tener cuenta no sólo el aumento en la recaudación de los impuestos sino también aquellos otros aspectos relacionados con los derechos de los contribuyentes, como por ejemplo, la reducción del costo y tiempo que a éstos les demanda cumplir con sus obligaciones tributarias.

En el caso del Tribunal Fiscal, este colegiado tiene como misión:

*«Resolver oportunamente las controversias tributarias que surjan entre la Administración y los contribuyentes interpretando y aplicando la ley, fijando criterios jurisprudenciales uniformes y proponiendo normas que contribuyan con el desarrollo del sistema tributario»<sup>9</sup>.*

En tal sentido, una gestión eficaz por parte del Tribunal Fiscal deberá ser evaluada en tres aspectos:

- i) En el cumplimiento de los plazos previstos en el Código Tributario para resolver las controversias tributarias.
- ii) En la emisión de criterios jurisprudenciales uniformes.
- iii) En la elaboración de propuestas normativas que contribuyan con el desarrollo del sistema tributario.

## 2. Principio de eficiencia: la gestión se realiza optimizando la utilización de los recursos disponibles, procurando innovación y mejoramiento continuo.

Una actuación administrativa es eficiente cuando maximiza los beneficios generados por la utilización de los recursos económicos disponibles, minimizando los costos, es decir, cuando hace un uso racional de tales recursos.

En el caso de la SUNAT, este principio apunta, por ejemplo, a que sea eficiente en el ejercicio de las facultades que le han sido conferidas, principalmente en las referidas a la fiscalización y recaudación.

De esta manera, para que la SUNAT sea eficiente en el ejercicio de sus facultades de fiscalización y recaudación, debe optimizar los recursos disponibles, incurriendo en los menores costos posibles.

Una forma cómo la SUNAT podría reducir los costos en la fiscalización de los contribuyentes sería, por ejemplo, a través de la suscripción de convenios de información con las municipalidades sobre las licencias de funcionamiento otorgadas en sus respectivas

7 MORÓN URBINA, Juan Carlos. Ob. Cit. Pág. 79.

8 Según se puede observar de la Página Web de la SUNAT. <http://www.sunat.gob.pe/quienesSomos/index.html>

9 Conforme se aprecia de la Página Web del Tribunal Fiscal. <http://tribunal.mef.gob.pe>



jurisdicciones, pues a través de este mecanismo podría detectar e incorporar a aquellos contribuyentes que se encuentran en la informalidad, a fin que éstos cumplan con sus obligaciones tributarias.

Por su parte, el Tribunal Fiscal podría reducir de manera eficiente el pasivo de expedientes que tiene pendiente de resolver<sup>10</sup>, publicando un mayor número de precedentes de observancia obligatoria, pues por un lado ello desincentivaría a los contribuyentes a presentar apelaciones en aquellos casos en los que exista un pronunciamiento a favor de las Administraciones Tributarias y, por otro lado, evitaría que éstas formulen reparos tributarios en los casos en que éstos terminan siendo revocados en la instancia de apelación.

Otra manera como el Tribunal Fiscal podría reducir el pasivo de expedientes, sería a través de pronunciamientos que resuelvan de manera definitiva las controversias tributarias. Esto ocurre generalmente cuando el Tribunal Fiscal da una nueva oportunidad a alguna de las partes a que pruebe lo que en el respectivo procedimiento tributario no probó, a pesar que por la carga de la prueba le correspondía hacerlo. En este caso, la controversia no habrá concluido e ingresará nuevamente al Tribunal Fiscal, solo que esta vez con un nuevo número de expediente, a pesar que se trata de una misma controversia tributaria.

Asimismo, a nivel normativo, sería conveniente que se modificara la actual Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972<sup>11</sup>, a fin que las municipalidades provinciales sean los órganos competentes para resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones emitidas por las municipalidades distritales, restringiéndose la posibilidad de acudir al Tribunal Fiscal sólo en el caso que la controversia verse exclusivamente sobre la interpretación de normas jurídicas, es decir, cuando no exista algún hecho que probar.

En efecto, no resulta razonable que al Tribunal Fiscal lleguen apelaciones referidas a dilucidar el estado de conservación o características de un inmueble a efecto de determinar la base

imponible del Impuesto Predial o el uso de un predio en el caso de la determinación de los arbitrios, es decir, aquellos casos en los que la controversia versa sobre algún hecho que deba acreditarse, pues en estos supuestos, las municipalidades provinciales estarán en mejores condiciones que el Tribunal Fiscal para emitir un pronunciamiento, al tener la posibilidad de realizar fiscalizaciones en los predios.

Ahora bien, ello no significa que el Tribunal Fiscal deba dejar de resolver las apelaciones presentadas por los contribuyentes contra las resoluciones emitidas por las Municipalidades Distritales si éstas se tratan de impugnaciones de puro derecho, es decir, aquellas que versan exclusivamente sobre la interpretación de normas jurídicas y en donde no existen hechos que probar, pues en tales supuestos, el citado colegiado estará en mejores condiciones para resolver que las Municipalidades Provinciales.

### **3. Principio de simplicidad: la gestión elimina todo requisito y procedimiento innecesario. Los procesos deben ser racionales y proporcionales a los fines que se persigue cumplir.**

Este principio también se encuentra recogido en el numeral 1.13 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, según el cual, los trámites establecidos por la autoridad administrativa deberán ser sencillos, debiendo eliminarse toda complejidad innecesaria, es decir, los requisitos exigidos deberán ser racionales y proporcionales a los fines que se persigue cumplir.

En aplicación de este principio se debería eliminar todos aquellos requisitos y procedimientos que resulten innecesarios para los fines que se busca alcanzar, teniendo en cuenta para ello los principios de razonabilidad y de proporcionalidad.

De acuerdo con el test de razonabilidad que emplea el Tribunal Constitucional en numerosas de sus sentencias, como la recaída en el Expediente N° 0030-2004-AI/TC del 2 de diciembre de 2005, los requisitos y

<sup>10</sup> El pasivo de expedientes que tiene pendiente de resolver el Tribunal Fiscal al 31 de octubre de 2009 asciende a 29,904, según la información que figura en su Página Web: [http://tribunal.mef.gob.pe/evolucion\\_pasivo.htm](http://tribunal.mef.gob.pe/evolucion_pasivo.htm).

<sup>11</sup> Desde la entrada en vigencia de la nueva Ley Orgánica de Municipalidades, Ley N° 27972, el Tribunal Fiscal es el órgano competente para conocer las apelaciones presentadas contra las resoluciones emitidas por las Municipalidades Distritales.

procedimientos elegidos por las autoridades administrativas deben ser adecuados, necesarios y proporcionales a los objetivos que se persigue alcanzar y que, por ende, suponga la menor carga o costo para los administrados.

Sobre el principio de simplicidad, MORÓN URBINA considera que:

*«No sólo se trata de un principio dirigido a mejorar la gestión de los procedimientos y trámites en sí, sino también y quizá sea la parte más útil del principio, se dirige a la organización de los procedimientos administrativos, a la selección del tipo de procedimiento, a la fijación de costos, al establecimiento de trámites, a la expresión gráfica de la información pública, a la simplicidad con que la Administración debe expresar sus decisiones y actuaciones a los administrados»<sup>12</sup>.*

En síntesis, este principio apunta a lograr un sistema tributario sencillo que incentive a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias.

En este aspecto, la SUNAT ha dado pasos importantes para simplificar sus trámites, permitiendo que muchos de éstos se realicen a través de su portal en Internet, tales como la refinanciación de deudas fraccionadas, la comunicación del reingreso al Nuevo Régimen Único Simplificado, la comunicación de la devolución de pagos indebidos o en exceso, la cancelación de órdenes de pago, resoluciones de determinación y resoluciones de multa así como la solicitud de compensación, entre otros.

#### **4. Principio de predictibilidad: la gestión brinda información veraz, completa, confiable y oportuna, que permita conciencia bastante certera acerca del resultado de cada procedimiento.**

Este principio es uno de los más importantes en el objetivo de atraer mayores inversiones, pues coadyuva a lograr la estabilidad jurídica, que conjuntamente con la estabilidad económica, son las columnas sobre las que se construye el desarrollo de un país.

Este principio también está recogido en el numeral 1.15 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, según el cual, la autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá.

Para MORÓN URBINA:

*«El principio de predictibilidad de la actuación administrativa, se refiere a que las actuaciones, actos, y procedimientos de la Administración sean cada vez más previsibles para el ciudadano, de forma tal, que genere confianza legítima y le retire el riesgo de la incertidumbre sobre el cómo actuará o resolverá su situación sometida a la Administración»<sup>13</sup>.*

Cabe precisar que este principio se encuentra vinculado con los principios de seguridad jurídica, certeza y confianza legítima.

Al respecto, MAZZ señala que:

*«La protección de la confianza es una aplicación del principio de seguridad jurídica desde la perspectiva del individuo, de sus derechos y demás relaciones jurídicas, según el cual estos deben poder confiar en que a su actuación, así como a la de las entidades públicas que inciden en sus derechos, posiciones y relaciones jurídicas, se ligen efectos jurídicos duraderos, previstos o calculados sobre la base de esas mismas normas»<sup>14</sup>.*

En el ámbito tributario, este principio busca otorgar certeza a los contribuyentes respecto a cómo actuará o resolverá la SUNAT o el Tribunal Fiscal ante determinadas situaciones.

La importancia de conocer con anticipación las obligaciones tributarias que se deben cumplir ha sido reconocida por ADAM SMITH en 1776, en la segunda parte del libro V de su obra Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, al señalar con claridad que:

<sup>12</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos. Ob. Cit. Pág. 83.

<sup>13</sup> MORÓN URBINA, Juan Carlos. Ob. Cit. Págs. 84-85.

<sup>14</sup> MAZZ, Addy. «El Principio de Seguridad Jurídica y las Inversiones». En: PISTONE, Pasquale y TAVEIRA TORRES, Heleno. «Estudios de derecho tributario constitucional e internacional. Homenaje latinoamericano a Víctor Uckmar». Editorial Ábaco. Buenos Aires. 2005. Pág. 288.

*«La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia a nuestro modo ver, que aun una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande –según la experiencia de muchas naciones– como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar».*

Cabe recordar que existe un principio general del derecho, según el cual, la ignorancia de la ley no exime de su cumplimiento, pues se presume que las leyes son conocidas por todos. De acuerdo con este principio, no cabe alegar el incumplimiento de una disposición legal por el hecho de no conocerla.

Por tanto, una vez que la ley entra en vigencia es obligatoria para todos y no resulta válido excusar su cumplimiento por el hecho de ignorar lo prescrito por ella.

Resulta pertinente señalar que estamos ante una presunción iure et de iure, esto es, que no admite prueba en contrario, lo cual se justifica por el hecho que si la ignorancia de la ley permitiera eximir de su cumplimiento, se afectaría el principio de seguridad jurídica y la característica de obligatoriedad de las normas.

No obstante lo antes expuesto, no podemos dejar de reconocer que esta presunción se sustenta en un hecho que no suele ocurrir en la realidad, pues lo normal es que la mayoría de los ciudadanos desconozcan las normas jurídicas que son publicadas.

Ahora bien, dado que la presunción de conocimiento de la ley no hace distingos en cuanto a la materia que regula, resulta también aplicable a la legislación tributaria, a pesar que ésta es mucho más compleja y cambiante que las normas jurídicas pertenecientes a otras ramas del derecho.

En efecto, las características particulares de las normas tributarias hacen que sea casi imposible que los contribuyentes conozcan de su existencia así como de su sentido y alcance. Sin embargo, la presunción de conocimiento de la ley no puede verse enervada por la complejidad e inestabilidad de la legislación tributaria.

En tal contexto, cabe resaltar la importancia y trascendencia de los deberes de orientación y asistencia que tiene la SUNAT y el deber del Tribunal Fiscal de determinar el sentido y alcance de las normas tributarias a través de los precedentes de observancia obligatoria, pues ello coadyuva a que las normas tributarias sean conocidas por todos.

Existen dos figuras jurídicas que son importantes para lograr que las actuaciones tanto de la SUNAT como del Tribunal Fiscal sean predecibles para los contribuyentes: la consulta tributaria vinculante y la jurisprudencia de observancia obligatoria.

#### 4.1 La consulta tributaria vinculante

La figura de la consulta tributaria vinculante se encuentra regulada en el artículo 93° del Código Tributario, según la cual, las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, podrán formular consultas motivadas sobre el sentido y alcance de las normas tributarias, siendo el pronunciamiento que se emita de obligatorio cumplimiento para los distintos órganos de la Administración conforme con el artículo 94° del citado Código.

El uso de esta figura nos permite conocer de antemano cómo va a interpretar y aplicar la Administración Tributaria una determinada norma tributaria, lo cual hace predecible sus decisiones y actuaciones.

Ahora bien, para que la consulta tributaria cumpla con su finalidad de otorgar certeza a las relaciones entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, debe ser vinculante para aquella, pues solo así éstos tendrán la seguridad que no se vaya a cambiar posteriormente de criterio.

Esta figura ha sido recogida en numerosos países, como España y Argentina, en los que se ha regulado como un procedimiento, previéndose incluso la posibilidad de impugnar o recurrir las contestaciones de la Administración Tributaria<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> En estos países, el Ministerio de Economía es el órgano competente para resolver tales impugnaciones.



## 4.2 Precedentes de observancia obligatoria

El numeral 1 del artículo VI del Título Preliminar de la LPAG señala que:

*«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».*

Con arreglo a este principio, los administrados deben poder predecir o intuir cuál será el sentido del pronunciamiento que emita la Administración, a efecto de decidir si inician o no un determinado procedimiento administrativo.

En otras palabras, se trata del derecho de los administrados a prever las decisiones de la Administración.

Sobre el particular, ALVA MATTEUCCI refiere:

*«Se puede mencionar que esta capacidad de predicción del administrado, de intuir la posible respuesta o de conocer los lineamientos sobre los cuales basa su argumentación la Administración Pública, puede darse en el caso de la Jurisprudencia, estableciendo un mecanismo de precedentes»<sup>16</sup>.*

En el ámbito tributario, el primer párrafo del artículo 154º del Código Tributario dispone que:

*«Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, así como las emitidas en virtud del Artículo 102, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este*

*caso, en la resolución correspondiente el Tribunal Fiscal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el Diario Oficial».*

En tal virtud, cuando el Tribunal Fiscal interpreta de modo expreso y con carácter general el sentido de una norma jurídica, constituirá jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, otorgando de esta manera, certeza a los administrados sobre el sentido y alcance de tal norma jurídica.

El análisis de los efectos positivos que genera incorporar en el ordenamiento jurídico criterios jurisprudenciales predecibles ha sido desarrollado en el informe final del grupo de trabajo temático sobre predictibilidad y jurisprudencia creado por el pleno de la Comisión Especial para la Reforma Integral de la Administración de Justicia<sup>17</sup> (CERIAJUS) en la sesión del 23 de setiembre de 2003, que si bien se encuentra referido a los procesos judiciales, resulta también aplicable a los procedimientos administrativos.

En base al referido informe, podemos mencionar como efectos positivos de los precedentes de observancia obligatoria en materia tributaria, los siguientes:

1. **Mayor celeridad** para resolver las controversias tributarias, al no ser necesario efectuar un análisis jurídico exhaustivo, pues bastará con identificar y aplicar la línea jurisprudencial que se siguió en casos similares. De esta manera, se agilizará la resolución de los expedientes tributarios.
2. **Reducción de la carga procesal**, ya que en algunos casos evitará que la Administración Tributaria continúe efectuando reparos tributarios que han sido desestimados y en otros, desincentivará a que los contribuyentes interpongan apelaciones que no tendrán mayores probabilidades de éxito.

16 ALVA MATTEUCCI, Mario. «El Principio de Predictibilidad y el Derecho Tributario. Análisis de la Ley del Procedimiento Administrativo General y la Jurisprudencia de Observancia Obligatoria». En: Revista Análisis Tributario. Octubre 2001. Pág. 22.

17 Mediante Ley N° 28083 del 4 de octubre de 2003 se creó la Comisión Especial para la Reforma Integral de la Administración de Justicia con la finalidad de elaborar el Plan Nacional de Reforma Integral de la Administración de Justicia.

3. **Transparencia e imparcialidad** en las decisiones del Tribunal Fiscal, por cuanto ello evitará la existencia de resoluciones contradictorias y garantizará que ante un caso similar se resolverá con igual criterio.
4. **Atracción de la inversión privada**, tanto nacional como extranjera, pues para que los inversionistas decidan realizar o no una determinada inversión, deberán saber los costos tributarios que les demandará realizarla, para lo cual no bastará con que conozcan las normas tributarias vigentes en el país, sino, principalmente, cómo éstas son interpretadas por los tribunales administrativos y judiciales.
5. **Principio de celeridad: la gestión debe asegurar que todo procedimiento cumpla su trámite regular dentro de los plazos establecidos, evitando actuaciones que dificulten su desenvolvimiento, bajo responsabilidad.**

Este principio también está regulado en el numeral 1.9 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, según el cual, quienes participan en el procedimiento deben ajustar su actuación de tal modo que se dote al trámite de la máxima dinámica posible, evitando actuaciones procesales que dificulten su desenvolvimiento o constituyan meros formalismos, a fin de alcanzar una decisión en tiempo razonable, sin que ello releve a las autoridades del respeto al debido procedimiento o vulnere el ordenamiento.

Cabe indicar que la Ley del Silencio Administrativo N° 29060 y los Decretos Supremos N° 027-2007-PCM y 028-2007-PCM, establecen como una línea de acción del Estado, que los procedimientos administrativos sean resueltos en forma oportuna y que se promueva en las entidades de la Administración Pública la simplificación de trámites para reducir los tiempos que éstos demandan así como la cultura de la puntualidad.

En el ámbito tributario, la aplicación de este principio conlleva a exigir a las entidades del Poder Ejecutivo, entre ellas la SUNAT y el Tribunal Fiscal, a que cumplan con los plazos previstos en los procedimientos seguidos ante ellas.

Ahora bien, no todo incumplimiento de los plazos implicará necesariamente una vulneración al principio de celeridad, pues habrá que analizarse en cada caso concreto si existe o no una causa justificada para ello, debiendo en ese análisis tenerse en cuenta el tipo de procedimiento administrativo que se sigue, así como el perjuicio que se pudiera ocasionar al administrado.

### Conclusiones:

1. Los principios orientados al servicio de los ciudadanos que se encuentran regulados en la LOPE, se enmarcan en la función social con carácter de servicio que está llamado a cumplir el Estado y constituyen normas de ineludible cumplimiento para todas las entidades del Poder Ejecutivo.
2. Estos principios no deben ser considerados como compartimentos estancos, sino como parte de un sistema integrado y que expresan los valores que el Poder Ejecutivo busca alcanzar a través sus diversas entidades.
3. En el ámbito tributario, tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal deben adecuar sus actos y procedimientos al cumplimiento de tales principios.
4. La SUNAT y el Tribunal Fiscal deben actuar con arreglo, entre otros, a los principios de eficacia, eficiencia, simplicidad, predictibilidad y celeridad.
5. La consulta tributaria vinculante permite conocer de antemano la forma cómo la SUNAT interpreta y aplica las normas tributarias, haciendo predecible su comportamiento.
6. Los precedentes de observancia obligatoria que publica el Tribunal Fiscal coadyuvan al cumplimiento de los principios de eficacia, eficiencia, predictibilidad y celeridad.
7. Tanto la consulta tributaria vinculante como los precedentes de observancia obligatoria permiten que se consolide la seguridad jurídica en materia tributaria y, en consecuencia, que el país sea atractivo para la inversión nacional y extranjera.

# La Validez de las Notificaciones

## según la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

Por: Patricia Meléndez Kohatsu

Entre los casos atendidos por esta Defensoría, es frecuente que los contribuyentes manifiesten su malestar respecto a las notificaciones de actos de la Administración Tributaria<sup>18</sup>, pues aducen que las mismas no fueron efectuadas y que recién toman conocimiento de la existencia de una deuda tributaria o del inicio de un procedimiento de cobranza coactiva, cuando se les notifica alguna resolución en el curso del referido procedimiento coactivo o se les traba un embargo de retención.

Por ello es importante exponer los criterios jurisprudenciales que el Tribunal Fiscal ha establecido en materia de notificaciones, los cuales coadyuvan a determinar si efectivamente se realizó la diligencia de notificación.

### 1. La notificación

La notificación es una condición de eficacia del acto, pues mientras la manifestación de voluntad, juicio o conocimiento de la Administración Tributaria no sea comunicada al administrado, no surte efecto alguno frente a éste, tal como señala Fraga Pittaluga<sup>19</sup>. Para tal efecto se entiende por eficacia a *«la aptitud que poseen los actos jurídicos para producir las consecuencias de toda clase que conforme a su naturaleza deben producir, dando nacimiento, modificando, extinguiendo, interpretando, o consolidando la situación jurídica o derechos de los administrados»*<sup>20</sup>.

Dicha noción es compartida por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 02099-2-2003, que constituye precedente de observancia obligatoria, en la que señala que *«las resoluciones del Tribunal Fiscal y de los órganos administradores de tributos gozan de existencia jurídica desde su emisión y*

*surten efectos frente a los interesados con su notificación, conforme con lo dispuesto por el artículo 107° del Código Tributario»*.

Además, la notificación es una obligación de la Administración, tal como se establece en el artículo 18° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, y a su vez constituye una garantía mínima del debido procedimiento, pues otorga a los contribuyentes la posibilidad de conocer los actos de la Administración Tributaria y poder cuestionarlos en un procedimiento tributario, en el cual tienen derecho a ofrecer y producir pruebas y obtener una decisión motivada y fundada en derecho, tal como establece el numeral 1.2. del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Así, Fraga Pittaluga menciona que *«La ausencia de la notificación entonces puede ser causa eficiente de la indefensión del administrado frente a la conducta de la Administración, si es posible comprobar que los derechos o intereses de aquél han resultado lesionados por no habersele comunicado formalmente, no sólo el contenido del proveimiento, sino también los medios de defensa contra el acto, los plazos para ejercerlos y los órganos antes los cuales debe hacerlo»*<sup>21</sup>.

### 2. Las Notificaciones en el Código Tributario

El artículo 104° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 135-99-EF y modificado por Decretos Legislativos N° 953 y 981, regula las formas en que deben notificarse los actos administrativos.

18 Entre ellos, la resolución de determinación o multa, la orden de pago, resoluciones de intendencia o alcaldía, o resoluciones de ejecución coactiva.

19 FRAGA PITTALUGA, Luis. La Defensa del Contribuyente frente a la Administración Tributaria. Caracas: Ediciones Funeda, 1998.p.33.

20 MORON URBINA, Juan Carlos. Comentarios a la Ley de Procedimiento Administrativo General. Lima: Editorial Gaceta Jurídica. S.A., 2006. Quinta Edición. Pág. 169.

21 FRAGA PITTALUGA, Luis. Op.cit. p.3

Las formas de notificación más habituales son la de correo certificado o por mensajero con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, y la notificación por cedulón, por lo que se procede a analizar ambas modalidades.

Según establece el Código Tributario ambas formas de notificación deben ser efectuadas en el domicilio fiscal fijado por el deudor tributario, el que se considera válido mientras el deudor tributario no haya comunicado el cambio, según lo dispuesto por el artículo 11° del Código Tributario<sup>22</sup>.

De acuerdo con lo señalado por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario, los actos administrativos pueden ser notificados por correo certificado o por mensajero, con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción efectuada por el encargado de la diligencia, esto es, por el notificador. Para tal efecto el acuse de recibo deberá contener, como información mínima:

- (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario.
- (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda.
- (iii) Número de documento que se notifica.
- (iv) Nombre de quien recibe y su firma, o la constancia de la negativa.
- (v) Fecha en que se realiza la notificación.

La referida norma agrega que la notificación con certificación de la negativa a la recepción se entiende realizada cuando el deudor tributario o tercero a quien está dirigida la notificación o cualquier persona mayor de edad y capaz que se encuentre en el domicilio fiscal del destinatario rechace la recepción del documento que se pretende notificar o, recibéndolo, se niegue a suscribir la constancia respectiva y/o no proporciona sus datos de identificación, sin que sea relevante el motivo de rechazo alegado.

De otro lado, en el inciso f) del citado artículo se indica que cuando en el domicilio fiscal no hubiera persona capaz alguna o estuviera cerrado,

se fijará un cedulón en dicho domicilio, y los documentos a notificarse se dejarán en sobre cerrado, bajo la puerta, añadiendo que el acuse de la notificación por Cedulón deberá contener, como mínimo:

- (i) Apellidos y nombres, denominación o razón social del deudor tributario.
- (ii) Número de RUC del deudor tributario o número del documento de identificación que corresponda.
- (iii) Número de documento que se notifica.
- (iv) Fecha en que se realiza la notificación.
- (v) Dirección del domicilio fiscal donde se realiza la notificación.
- (vi) Número de Cedulón.
- (vii) El motivo por el cual se utiliza esta forma de notificación.
- (viii) La indicación expresa de que se ha procedido a fijar el Cedulón en el domicilio fiscal, y que los documentos a notificar se han dejado en sobre cerrado, bajo la puerta.

### 3. Aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General a las notificaciones de actos de la Administración Tributaria

Sobre la aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, cabe indicar que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, dispone que en lo no previsto por dicho Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias, siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen.

En términos similares, el numeral 2 del Artículo II del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General señala que los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por la referida Ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto.

De acuerdo con estas normas, las notificaciones de actos de la Administración Tributaria se rigen por los artículos 104° y siguientes del Código

<sup>22</sup> Cabe recordar que en los casos en que el deudor tributario fije un domicilio procesal, las notificaciones deberán efectuarse en dicho domicilio, y sólo cuando la forma de notificación por correo certificado o por mensajero con acuse de recibo o con certificación de la negativa a la recepción no pueda ser realizada por encontrarse cerrado, por negativa a la recepción, o por no existir persona capaz para la recepción de los documentos, se fijará en el domicilio procesal una constancia de la visita efectuada y se procederá a notificar en el domicilio fiscal, tal como establece el artículo 104° del Código Tributario.



Tributario, y sólo supletoriamente por la Ley del Procedimiento Administrativo General, siendo necesario indicar que los citados artículos del Código Tributario también son aplicables a la notificación de valores emitidos por Municipios, según ha establecido el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 00861-2-2001, que constituye precedente de observancia obligatoria.

Así, en la Resolución N° 05580-5-2006, que constituye un precedente de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal aplicó supletoriamente una de las normas sobre notificaciones de la Ley N° 27444, en los siguientes términos:

*«En el caso que la notificación de un acto de la Administración exprese un plazo mayor al establecido legalmente para impugnarlo, será de aplicación el numeral 24.2 del artículo 24° de la Ley de Procedimiento Administrativo General aprobada por Ley N° 27444, según el cual, el tiempo transcurrido no será tomado en cuenta para determinar el vencimiento del plazo que corresponda, por lo que la interposición del recurso deberá ser considerada oportuna.»*

De otro lado, tratándose de los actos emitidos en un procedimiento de cobranza coactiva para obligaciones tributarias de los Gobiernos Locales, a que se refiere la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva aprobada por Ley N° 26979, las notificaciones se rigen por la Ley N° 27444 y en ningún caso se tendrá por válida la notificación realizada de modo distinto a la notificación personal, por correo certificado, o a la publicación subsidiaria, tal como señala la Ley N° 28165.

#### 4. Criterios establecidos por el Tribunal Fiscal en materia de notificaciones

En primer lugar, cabe indicar que la validez de los actos emitidos por la Administración Tributaria pueden ser materia de examen en los procedimientos contenciosos y no contenciosos y en la vía de queja, tal como ha dejado establecido el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 01380-1-2006, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria, en los siguientes términos: *«Procede que el Tribunal Fiscal en la vía de queja se pronuncie sobre la validez de la notificación de los valores y/o resoluciones emitidos por la Administración Tributaria, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentra en cobranza coactiva».*

En virtud de dicha competencia, el Tribunal Fiscal en Resoluciones como las N°s. 03078-2-2006, 03868-5-2006, 0945-1-2007 y 04257-2-2007, entre otras, dispuso la suspensión temporal de los procedimientos de cobranza coactiva que eran materia de queja, hasta que la Administración Tributaria remitiese la información y/o documentación solicitada y el Tribunal emitiese pronunciamiento definitivo, sustentándose en que los quejosos acreditaron con prueba documentaria el inicio de un procedimiento de cobranza coactiva y alegaron que los valores que contenían la deuda materia de cobranza no les fueron notificados, aspecto que sería verificado por el Tribunal cuando se le remitiese la documentación respectiva.

Cabe agregar que la validez de las notificaciones en materia tributaria dependerá de que la Administración utilice aquellas modalidades contempladas en las normas aplicables, tal como ha señalado el Tribunal en la Resolución N° 3655-1-2006, y entre las modalidades establecidas por ley debe optar por aquella respecto a la cual se cumplan los supuestos de hecho que establece la norma, así por ejemplo, en la Resolución N° 04250-5-2007 el Tribunal concluyó que la Administración no estaba habilitada a efectuar la notificación mediante publicación en el diario oficial «El Peruano», pues no acreditó que en el domicilio fiscal de la recurrente hubieran existido circunstancias que hacían imposible fijar el cedulón y dejar los documentos bajo la puerta, como señala el inciso f) del artículo 104° del Código Tributario.

Por otro lado, como mencionamos anteriormente el Tribunal Fiscal no se circunscribe a verificar el cumplimiento de los requisitos mínimos exigidos por el artículo 104° del Código Tributario, sino que también evalúa si existen elementos adicionales que desvirtúen la fehaciencia de las notificaciones, como se expone a continuación:

##### a) Datos del Notificador

En diversas resoluciones, como las N°s. 00597-4-2002, 05654-4-2007 y 12349-7-2007 el Tribunal ha señalado que en las constancias de notificación no se consignó el nombre, documento de identidad y firma del funcionario encargado de realizar las notificaciones, esto es, la identificación de la persona que corrobora tal acto, constando en algunos casos un nombre, código de identificación o firma ilegibles, razón por la

cual considera que las notificaciones no se efectuaron en forma correcta.

#### b) Datos del Receptor

De acuerdo con lo resuelto por el Tribunal Fiscal en las Resoluciones N° 05471-2-2005, 00298-2-2006, 03381-2-2006 y 06542-1-2007 no basta con consignar en el cargo de notificación, el nombre del receptor y su firma, sino que debe indicarse el número del DNI de la persona que recibe la notificación, el que debe corresponder al Documento Nacional de Identidad otorgado por la RENIEC, y si se consigna un número distinto el Tribunal entiende que existe una contradicción de información que le resta fehaciencia a la diligencia de notificación.

En similar sentido, en la Resolución N° 1025-3-2000 se manifiesta que *«...se observa que la firma de quien recibe el mencionado valor es distinta de la que aparece consignada en los escritos del recurrente, apreciándose, a su vez, discrepancia entre el documento de identidad de quien recibió el referido valor (L.E. 11721714) y aquél que señala el contribuyente en su solicitud de prescripción (L.E. N° 17933984)»*.

#### c) Información incompleta

En un caso el notificador señaló como motivo de la no entrega, «otros» sin especificar el mismo, por lo que el Tribunal consideró que la diligencia de notificación no se encontraba conforme a lo dispuesto por el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (Resolución N° 05654-4-2007).

De otro lado, en la Resolución N° 08642-1-2007 se menciona que una notificación se realizó mediante cedula, por no haber encontrado persona alguna en el domicilio fiscal, sin embargo se omitió consignar el número del domicilio y la constancia de que el valor se dejó bajo la puerta en sobre cerrado.

Además, al referirse a la notificación de una Resolución de Ejecución Coactiva emitida por una Municipalidad Distrital, el Tribunal resuelve que *«...si bien se señaló la fecha, el nombre, documento de identidad de la persona con la que se entendió la diligencia, dicha persona no firmó el mencionado cargo, asimismo, no se indicó la hora, por lo que no ha dado*

*cumplimiento a lo previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General»* (Resolución N° 08064-1-2007).

#### d) Enmendaduras

Cuando la constancia de notificación contiene borrones o enmendaduras pierde fehaciencia, así en la Resolución N° 03402-1-2007 el Tribunal indicó que *«...se advierte que contiene enmendaduras en la fecha de notificación, tanto en el año como en el día, así como que el número del Documento Nacional de Identidad de la persona que la habría recibido aparece corregido y borroneado, lo que de acuerdo con el criterio expuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00487-4-2007, no permite establecer con certeza la fecha de tal notificación...»*.

También en la Resolución N° 00691-4-2002 se menciona que *«...al poseer una fecha ilegible por la escritura de un número sobre otro, la misma no resulta fehaciente y mal podría determinarse la fecha en que se efectuara la correspondiente notificación»*, y en la Resolución N° 03655-1-2006 se señala que *«...del cargo de notificación de la Orden de Pago N° 064-011-00247095 (fs.40), se aprecia que se ha tarjado de lado a lado en el lugar en el que se consigna el nombre de la persona que habría recibido la misma y su número de documento de identidad, por que éste no resulta fehaciente, no estando acreditada la notificación de dicha orden de pago...»*.

#### e) Uso de sellador

Los incisos a) y f) del artículo 104° del Código Tributario exigen como requisito mínimo la fecha en que se realiza la notificación, esto es el día, mes y año, pero si en el cargo de notificación se consigna la fecha mediante sellador y la hora en forma manuscrita, el Tribunal considera que esa circunstancia resta fehaciencia a las notificaciones, según se aprecia de las Resoluciones N°s. 2528-2-2005 y 04914-2-2005.

#### f) Contradicción en la misma constancia de notificación

En la Resolución N° 04185-2-2003 al referirse a la constancia de notificación de una resolución de determinación, el Tribunal señala que *«...se observa que la misma incurre en*

*contradicción al señalar a la recurrente como persona que recibió la notificación (sin consignar el número de documento de identidad ni la firma) y a la vez marcar el recuadro correspondiente a «se negó a identificarse»».*

En igual sentido, en el expediente de queja resuelto mediante la Resolución N° 06788-2-2007 se indica que «...*si bien consta que quien recibe la notificación sería el propio quejoso, en el mismo documento se indica que el destinatario «se negó a identificar» y «se negó a firmar» apreciándose una contradicción»*, por lo que el Tribunal considera que «...*dicha circunstancia resta fehaciencia a la notificación realizada, por cuanto si la persona que recibe los documentos se niega a identificarse, no debería constar el nombre de la misma en el documento...*».

Igualmente, en la Resolución N° 00597-4-2002 se menciona que existe contradicción en el texto de la constancia de notificación al consignarse «...*por una parte que la notificación fue recibida por persona que negó a identificarse y por otro lado que la misma notificación fue pegada en la puerta*».

En otro caso, el Tribunal sostuvo que al haber discrepancia entre los hechos que se señalan en la constancia de notificación, la misma carecía de validez, pues «...*el notificador da cuenta en el rubro Diligencia del Acto de Notificación- Motivos de no entrega se mudo de domicilio, consignando además la indicación ya no funciona hace 6 meses y el colegio se encuentra vacío, no obstante lo cual señala, simultáneamente, el acuse de recibo efectuado por Mario Torreblanca, con DNI 06654121 el mismo que firma la constancia en calidad de encargado de la recurrente...*» (R.T.F. N° 00934-4-2003).

#### g) Contradicción entre diversas constancias de notificación

Muchas veces la validez de una notificación no se determina del contenido del cargo correspondiente, sino por comparación con otro cargo de una notificación efectuada al mismo deudor tributario y en el mismo domicilio fiscal. Así en la Resolución N° 04185-2-2003 el Tribunal manifiesta que en la primera notificación se consignó que el inmueble constaba de 2 pisos y en la segunda que

constaba de 3 pisos, no obstante que ambas notificaciones se refieren al mismo inmueble, correspondiente al domicilio fiscal del recurrente, circunstancia que resta fehaciencia a las notificaciones.

Situación similar se presenta en las Resoluciones N°s. 01385-1-2006, 03374-1-2006 y 02294-1-2007, en las que el Tribunal advierte contradicciones en las características del domicilio fiscal, respecto al número de pisos construidos, color de pared, material de la puerta y número de suministro.

De otro lado, en la Resolución N° 06240-2-2007 el Tribunal constata que el notificador consigna como numeración de los inmuebles del entorno del domicilio fiscal : izquierda N° 653, frente N° 658 y derecha N° 671, mientras que en otra constancia de notificación indica: izquierda N° 680, Frente N° 671 y derecha N° 662, por lo que considera que la notificación materia de análisis no resulta fehaciente.

Del mismo modo, en el expediente resuelto mediante la Resolución N° 03467-2-2007, el Tribunal detectó que en un informe se dejó constancia que la diligencia de notificación de una Esquela de Citación no pudo realizarse pues no existía la dirección declarada por el recurrente, sin embargo la Resolución de Multa emitida como consecuencia de la no comparecencia a la referida citación, fue notificada vía cedulón, al no haberse podido efectuar la entrega en el domicilio del recurrente, por encontrarse éste cerrado en tres oportunidades, lo que lleva al Tribunal a concluir que la esquela de citación no fue notificada conforme a ley.

### 5. Importancia de la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal en materia de notificaciones

El inciso f) de la Norma III del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario menciona que son fuentes del Derecho Tributario, entre otras, la Jurisprudencia.

Tal como señala Marcial Rubio, la jurisprudencia tiene importancia porque es una fuente del Derecho que crea contenidos jurídicos para casos futuros análogos, pues si bien no hay casos exactamente iguales, si pueden tener un parecido sustancial, y cuando ello ocurra la jurisprudencia dictada en casos similares anteriores, adquiere

una gran importancia para resolver el nuevo caso, debido a que será razonable que los jueces resuelvan ahora como resolvieron antes, siempre que lo sustancial sea similar<sup>23</sup>.

Dicho autor agrega que «...la jurisprudencia puede ser vinculante porque así lo manda la legislación o, también, sin ser obligatoria por mandato legal puede sin embargo ser fuente de inspiración para jueces y abogados al ejercer sus responsabilidades. Aún en este último caso, la jurisprudencia de calidad es muy importante para dar precisiones en los detalles al Derecho»<sup>24</sup>.

En materia de notificaciones de actos de la Administración Tributaria, la jurisprudencia tiene los mismos efectos señalados por el citado autor. Así, la jurisprudencia de observancia obligatoria<sup>25</sup> vincula a los órganos administradores de tributos y a los deudores tributarios, y la jurisprudencia no obligatoria que establece algún criterio en favor de los administrados, puede ser invocada por éstos en el caso concreto, en virtud del principio de imparcialidad reconocido por el numeral 1.5 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

Por ello, los criterios del Tribunal Fiscal expuestos en el presente artículo son significativos ya que reconocen circunstancias que, sin estar previstas expresamente en las normas, restan validez a las notificaciones. Dichos criterios podrán ser alegados por los deudores tributarios en los procedimientos tributarios o quejas que inicien, y deberán ser aplicados en la medida que exista un parecido sustancial entre el caso pasado que fue materia de resolución por el Tribunal y el nuevo caso que debe ser resuelto por dicha entidad.

## 6. Conclusiones

Esta Defensoría considera meritorios los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal, ya que permiten atenuar la problemática de las notificaciones en materia tributaria al

otorgar mayor seguridad a la diligencia de notificación.

Por dicha razón, esta Defensoría ha recogido dichos criterios en la propuesta normativa sobre modificación de los artículos 104° y 106 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, referida a aspectos de la notificación de los actos de la Administración Tributaria, que fuera remitida al Ministro de Economía y Finanzas mediante Oficio N°227-2007-DEFCON del 17 de diciembre de 2007.

Así, entre otras modificaciones, la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero ha propuesto como nuevos requisitos mínimos del acuse de recibo: la dirección en donde se realiza la notificación; apellidos y nombres de quien recibe la notificación; número de DNI de quien recibe la notificación; firma del receptor tal como aparece en su DNI; relación con el deudor tributario, en caso el receptor sea un tercero; hora en que se realiza la notificación; apellidos y nombres del encargado de la diligencia; número de DNI del encargado de la diligencia; y firma del encargado de la diligencia como aparece en su DNI.

También se incluyen como requisitos del acuse de notificación por cedulón, la hora en que se realiza la notificación; descripción general del inmueble visitado; apellidos y nombres del encargado de la diligencia; número de DNI del encargado de la diligencia; y firma del encargado de la diligencia como figura en su DNI.

Finalmente, cabe resaltar la importante labor que vienen realizando el Tribunal Fiscal al evaluar la validez de las notificaciones, pues los criterios establecidos en dicha materia permiten garantizar que el deudor tributario tome conocimiento de los actos administrativos que afectan sus derechos, y en consecuencia acatarlos o ejercer su derecho de defensa.

23 RUBIO CORREA, Marcial. Sobre la Importancia de la Jurisprudencia en el Derecho.

En: [http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos\\_articulos/2001/importancia\\_del\\_derecho.htm](http://www.amag.edu.pe/web/html/servicios/archivos_articulos/2001/importancia_del_derecho.htm)

24 RUBIO CORREA, Marcial. Op.cit.

25 A la que se refiere el artículo 154° del Texto Único Ordenado del Código Tributario.



# Comentarios en relación al inicio del Procedimiento de Ejecución Coactiva a la luz de la Sentencia del Tribunal Constitucional y su aplicación práctica en la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal

Por: Miguel Carrillo Bautista

El 16 de mayo del 2007, se publicó en el Diario Oficial El Peruano la Sentencia No.03797-2006-PA/TC, mediante la cual el Tribunal Constitucional indicó que la notificación conjunta de la Orden de Pago y la Resolución de Ejecución Coactiva afecta los derechos de los contribuyentes, toda vez que antes que surta efectos la Orden de Pago, se estaba iniciando ya la cobranza coactiva por dicho valor, lo cual constituye una trasgresión al debido procedimiento.

En función a dicho pronunciamiento, en el presente artículo evaluaremos las circunstancias que hicieron que el Tribunal Constitucional llegue a dicha conclusión, así como el tratamiento que tiene este tema en el Código Tributario y como se viene aplicando en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

## I. Criterio establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. 03797-2006-PA/TC.

En la Sentencia emitida en el Expediente No. 03797-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional estableció lo siguiente:

*«Este Tribunal considera que aunque efectivamente en el presente caso se trate de una deuda exigible de acuerdo con la legislación tributaria, ello no implica que la Administración, abusando de sus facultades, notifique en un mismo acto dos documentos de pago, puesto que el debido procedimiento administrativo obliga a salvaguardar el interés general y en particular, los derechos constitucionales de los administrados»*

Es decir, para el Tribunal Constitucional la notificación conjunta de una Orden de Pago

con la Resolución de Ejecución Coactiva, estaría vulnerando el debido procedimiento administrativo, en la manifestación del derecho de defensa, al no dársele al administrado el tiempo suficiente para poder tomar conocimiento de los hechos que finalmente van a originar la ejecución forzada de la deuda tributaria pendiente de pago.

En la resolución aludida el Tribunal Constitucional al referirse al agotamiento de la vía previa en el procedimiento de amparo en caso pudiera convertirse en irreparable la agresión, considera como una **«actuación de naturaleza irrazonable y claramente desproporcionada»** la notificación simultánea de la orden de pago y la resolución de ejecución coactiva por parte de la Administración, justificando que en dicho caso, se pueda exceptuar al contribuyente de agotar la vía previa administrativa.

No obstante ello, el Tribunal Constitucional, no entra en mayor detalle que sustente el considerar como irrazonable y desproporcionada la notificación de la orden de pago con la resolución de ejecución coactiva, con lo cual debemos analizar si efectivamente la notificación conjunta de dichos actos administrativos resulta irregular y si dicha actuación de la Administración Tributaria constituye una vulneración al principio del debido procedimiento administrativo.

Ahora bien, el Tribunal Constitucional, establece en la sentencia objeto de comentario que la actuación irracional y desproporcionada de la Administración de notificar la orden de pago conjuntamente con la resolución de ejecución coactiva vulnera el principio al debido procedimiento, el cual se encuentra definido en el Artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley No. 27444, que indica que: *«los administrados gozan*

*de todos los derechos y garantía inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo».*

Al respecto, debemos indicar que tal y como está señalado en la Ley No. 27444, el principio al debido procedimiento contiene tres garantías con las que cuenta el administrado en todo procedimiento administrativo, como el tributario, las cuales serían: el derecho a exponer sus argumentos, otorgar las pruebas que considere pertinentes a fin de hacer uso de su derecho de defensa y obtener una decisión motivada y fundada en derecho, es decir que el pronunciamiento de la Administración se emita de acuerdo a ley.

De manera que, si una de estas garantías se ve amenazada por una actuación irregular de la Administración tributaria, se estaría afectando el principio al debido procedimiento administrativo, el cual tiene vital importancia en un procedimiento administrativo en el cual el administrativo hace uso de su derecho de defensa a fin de actuar en igualdad de condiciones ante la Administración.

En relación al principio al debido procedimiento, Allan R. Brewer-Carias<sup>26</sup> señala que: «...este principio del debido procedimiento puede analizarse estudiando los siguientes principios fundamentales: en primer lugar, el principio del contradictorio; en segundo lugar, el derecho de defensa en el procedimiento administrativo, en concreto; en tercer lugar, el principio de la gratuidad, en cuarto lugar, el principio de motivación de los actos administrativos, que es parte del régimen de los actos administrativos, pero su enfoque, en las leyes, lo configura más como un mecanismo de garantía del derecho de defensa, que de la pura racionalización administrativa; en quinto lugar, el principio de la confianza legítima, que empieza a tomar cuerpo en las leyes de procedimiento administrativo, conforme a la doctrina europea y, por último, el tema de la garantía de la tutela judicial efectiva

y su relación con el principio del agotamiento de la vía administrativa, tema clásico en las regulaciones del contencioso administrativo y del procedimiento administrativo»

## II. La emisión de la Orden de Pago como acto previo al inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

**E**l Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo 055-99-EF, en su artículo 78° define a la Orden de Pago como: «el acto en virtud del cual la Administración exige al deudor tributario la cancelación de la deuda tributaria, sin necesidad de emitirse previamente la Resolución de Determinación, en los casos siguientes:

1. Por tributos autoliquidados por el deudor tributario.
2. Por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley.
3. Por anticipos o pagos a cuenta, exigidos de acuerdo a ley.
4. Por tributos derivados de errores materiales de redacción o de cálculo en las declaraciones, comunicaciones o documentos de pago. Para determinar el monto de la Orden de Pago, la Administración Tributaria considerará la base imponible del periodo, los saldos a favor o créditos declarados en periodos anteriores y los pagos a cuenta realizados en estos últimos. Para efectos de este numeral, también se considera el error originado por el deudor tributario al consignar una tasa inexistente.

Las órdenes de Pago que emita la Administración, en lo pertinente, tendrán los mismos requisitos formales que la Resolución de Determinación, a excepción de los motivos determinantes del reparo u observación.

De la lectura del artículo 78° del Código Tributario, se desprende que la orden de pago es un acto administrativo mediante el cual la Administración Tributaria requiere al contribuyente el pago de la deuda tributaria que éste determinó previamente y consignó en su declaración jurada. Es decir, el solo reconocimiento por parte del deudor tributario

<sup>26</sup> BREWER-CARIAS, Allan R. Principios del Procedimiento Administrativo en América Latina, Legis, Editores. Colombia, 2003. p. 262.

del tributo dejado de pagar a través de su declaración, origina que la Administración le exija dicho cumplimiento mediante la notificación de la orden de pago.

Es así, que con posterioridad a la emisión de la Orden de Pago, la cual como se ha indicado es un acto administrativo por el cual la Administración Tributaria requiere al administrado el pago efectivo de deuda tributaria, la Administración queda habilitada para iniciar el procedimiento de cobranza coactiva sobre la misma, el cual se inicia con la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva.

A diferencia de lo que ocurre con la Resolución de Determinación, la emisión de la Orden de Pago, implica que la Administración ya cuenta con documentos en los cuales el deudor tributario ya ha reconocido la obligación tributaria que le corresponde, pero no ha cumplido con efectuar el pago respectivo, es por ello que la Orden de Pago constituye un instrumento de cobranza con el que cuenta la Administración Tributaria, respecto de la deuda determinada previamente por el deudor tributario.

### III. La emisión de la Resolución de Ejecución Coactiva en el inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

**E**n el Título II del Libro II del Código Tributario, se regula el procedimiento de cobranza coactiva, indicándose en el artículo 104° del Código Tributario que: *«la cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la Administración Tributaria, se ejerce a través del Ejecutor Coactivo quien actuará en el procedimiento de cobranza coactiva con la colaboración de los Auxiliares Coactivos. El procedimiento de cobranza coactiva de la SUNAT se regirá por las normas contenidas en el Código Tributario»*.

A partir de la definición señalada en el Código Tributario, el procedimiento de cobranza coactiva implicaría el ejercicio de la función coercitiva de la Administración Tributaria de hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria que mantiene el administrado con dicho ente, en función a un acto administrativo previamente puesto en su conocimiento. Es decir, el procedimiento de cobranza coactiva, se ejercerá a través del Ejecutor Coactivo, a partir de la emisión previa de acto administrativo que le sirve de título de ejecución.

En el procedimiento de cobranza coactiva la Administración Pública en vía administrativa, ejerce la cobranza de la deuda tributaria sin ser relevante la voluntad del obligado, el cual ya fue previamente notificado de la existencia de la misma, toda vez que la deuda objeto de cobranza constituye deuda exigible coactivamente, conforme pasaremos a detallar, centrando nuestro análisis en la deuda exigible coactivamente contenida en una Orden de Pago.

El Código Tributario en el artículo 115°, establece una relación taxativa de las deudas que pueden ser objeto de cobranza coactiva, en los siguientes términos:

#### **Artículo 115°.- DEUDA EXIGIBLE EN COBRANZA COACTIVA**

La deuda exigible dará lugar a las acciones de coerción para su cobranza. A este fin se considera deuda exigible:

(...)

**d) La que conste en Orden de Pago notificada conforme a ley.**

Del artículo 115° del Código Tributario se infiere que únicamente las deudas tributarias señaladas en el mismo, darán inicio al procedimiento de cobranza coactiva, constituyendo éstas a su vez deuda exigible coactivamente y a la vez habilitan a la Administración al cobro forzoso de las mismas, para cuyos efectos el Código Tributario prevé la ejecución de las medidas cautelares que la Administración Tributaria podrá utilizar para recuperar la deuda tributaria pendiente de pago.

No obstante ello, el artículo 116° del referido Código Tributario, complementando lo indicado en el artículo 115°, establece diversas obligaciones que deben ser observadas por el Ejecutor Coactivo dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva, estableciéndose en el inciso a) del artículo 116, que: *«el Ejecutor Coactivo tendrá, entre otras, las siguientes facultades: Verificar la exigibilidad de la deuda tributaria a fin de iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva»*

El inciso d) del artículo 115 señala que constituye deuda exigible coactivamente, la que conste en Orden de Pago, notificada de acuerdo a Ley, es decir, para efectos del inicio de la

cobranza coactiva, el Ejecutor Coactivo, debe verificar que la Orden de Pago que va a estar contenida en la Resolución de Ejecución Coactiva, haya sido debidamente notificada al administrado, al margen que éste interponga un recurso administrativo posterior contra la misma, lo cual implica que un acto administrativo para su validez requiera de la correcta notificación de uno emitido previamente, según se desprende de la lectura del artículo 115 del Código Tributario.

Sobre el particular, María del Rosario Chil Chang<sup>27</sup>, indica que: *«Para el inicio del procedimiento coactivo no se requiere la espera de un plazo de espera desde la notificación de la orden de pago al deudor tributario para su posible impugnación, ya que a diferencia de las resoluciones de determinación, la información que utiliza la Administración Tributaria para emitir las órdenes de pago ha sido proporcionada principalmente por el mismo contribuyente (mediante autoliquidación), o se han originado por los posibles errores de redacción o de cálculo en su declaración. Es decir, la deuda contenida en una orden de pago, es deuda que en principio no podría ser cuestionada por provenir del mismo contribuyente»*

En tanto la Orden de Pago como lo hemos indicado en los párrafos precedentes, contiene una deuda tributaria que previamente ha sido reconocida por el contribuyente, para efectos del inicio del procedimiento de cobranza coactiva, únicamente se requeriría que la misma haya sido notificada de acuerdo a las formalidades establecidas, al margen del recurso impugnatorio que el contribuyente formule posteriormente contra la misma, en tanto ya hay un reconocimiento expreso de la obligación objeto de cobranza, por lo que la única formalidad que se requiere observar su debida notificación.

#### IV. Criterios Jurisprudenciales del Tribunal Fiscal a la luz de lo dispuesto en la Sentencia del Tribunal Constitucional.

A partir de la emisión de la Sentencia del Tribunal Constitucional, Expediente No. 03797-2006-PA/TC, el Tribunal Fiscal emitió las Resoluciones Nos. 04490-5-2007 y 04973-1-2007, en las cuales citó el criterio establecido por el Tribunal Constitucional.

Al respecto, en la Resolución No. 05464-4-2007 del 20 de junio de 2007, el Tribunal Fiscal resume el criterio establecido en las Resoluciones Nos. 04490-5-2007 y 04973-1-2007, indicando lo siguiente:

*«Que cabe señalar con relación a la notificación conjunta de órdenes de pago y resoluciones de ejecución coactiva, que éste Tribunal en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos. 04490-5-2007 y 04973-1-2007, respectivamente, ha señalado que el Tribunal Constitucional en la sentencia de fecha 5 de marzo de 2007 recaída en el Expediente No. 03797-2006-PA/TC, ha modificado su criterio en relación a la validez de la notificación conjunta de la orden de pago y de la resolución de ejecución coactiva, al señalar que «(...) obran los cargos de las citadas resoluciones (orden de pago y resolución de ejecución coactivas), que fueron notificadas simultáneamente (...) A este respecto, los artículos 114º y 115º del Código Tributario establecen el procedimiento de cobranza coactiva como facultad de la Administración Tributaria. Asimismo, señalan que es deuda exigible en el presente caso la que conste en la orden de pago notificada de acuerdo con la legislación tributaria, ello no implica que la Administración abusando de sus facultades, notifique en un mismo acto (léase la realización en un mismo día de la notificación de la orden de pago, puesto que el debido procedimiento administrativo obliga a salvaguardar el interés general y, en particular, los derechos constitucionales de los administrados».*

Asimismo, en relación al asunto materia de queja que motivó la emisión de la Resolución del Tribunal Fiscal No. 05464-4-2007, se precisó lo siguiente:

*«Que consecuentemente, dado que en el caso de autos, las Resoluciones de Ejecución Coactiva Nos. 121-0060001695 y 121-006-0004579 fueron*

27 CHIL CHANG, María del Rosario. El Procedimiento de Cobranza Coactiva. Lima, Gaceta Jurídica, 2007. 353p.



*notificadas en las mismas fechas que las Órdenes de Pago Nos. 121-001-0002906, 121-001-0002907, 121-001-0008394 y 1121-001-0008393 en mérito a las cuales se iniciaron los procedimientos de cobranza coactiva seguidos en los Expedientes Nos. 121-006-0001695 y 121-006-0004579, lo que de acuerdo con el último criterio del Tribunal Constitucional afecta los derechos del contribuyente en sede administrativa, tales procedimientos de cobranza coactiva no fueron iniciados de acuerdo a ley, por lo que corresponde declarar fundadas las quejas en tal extremo, debiendo la Administración dejar sin efecto tales procedimientos»*

En el considerando citado, el Tribunal Fiscal hace suyo el criterio establecido por el Tribunal Constitucional al indicar que la notificación conjunta de la Orden de Pago con la Resolución de Ejecución Coactiva vulnera los derechos del contribuyente en sede administrativa, concluyendo que en atención a dicha circunstancia los procedimientos de cobranza coactiva, fueron mal iniciados, en tanto la Orden de Pago al momento de la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva aún no era exigible coactivamente, al no haberse esperado a que la misma surta efectos, para posteriormente notificar la Resolución de Ejecución Coactiva.

De lo señalado, en atención al criterio jurisprudencial establecido el Tribunal Fiscal estaría obligando a la Administración Tributaria que en relación al procedimiento de cobranza coactiva, tenga que esperar a que la Orden de Pago sea exigible coactivamente, es decir que se acredite su notificación previa a la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva, en tanto de no hacerlo así el procedimiento de cobranza coactiva estaría mal iniciado, y por ende las quejas que cuestionen dicha actuación resultarían fundadas al haberse acreditado la irregularidad del procedimiento coactivo.

No obstante ello, a la luz del criterio jurisprudencial establecido por el Tribunal Constitucional, la Resolución de Ejecución Coactiva que contenga una Orden de Pago, tendrá que ser notificada a partir del día siguiente de haberse notificado la Orden de Pago, con lo cual ya no se estaría vulnerando los derechos del contribuyente, teniendo la posibilidad de impugnar la Orden de Pago antes

de que surta efectos la Resolución de Ejecución Coactiva que contenga la Orden de Pago objeto de cobranza.

De manera que en tanto la Orden de Pago y la Resolución de Ejecución Coactiva se notifiquen en forma conjunta, se vulnera el debido procedimiento administrativo al no obtenerse una decisión arreglada a derecho al tenerse un acto que se ha emitido en forma simultánea respecto del cual requiere que primero se haya surtido efectos para su eficacia.

Es justamente frente a esta violación del debido procedimiento, que las quejas que se presenten ante el Tribunal Fiscal contra la Administración Tributaria al amparo de lo dispuesto en el artículo 155° del Código Tributario, por la notificación conjunta de la Orden de Pago y la Resolución de Ejecución Coactiva, tendrían como efecto la conclusión del procedimiento de cobranza coactiva y se levanten las medidas cautelares que se hayan trabado, en tanto éste procedimiento se habría iniciado en forma irregular al no haberse esperado que surta efecto el acto administrativo que origina la cobranza coactiva.

Al respecto el Tribunal Fiscal a partir de la emisión de la Resolución No. 05464-4-2007 que constituye Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, ha reiterado el criterio señalado en dicha Resolución, tal es el caso de la Resolución No. 02691-7-2008 del 28 de febrero de 2008.

En la cual se declaró sin objeto la queja interpuesta por el contribuyente contra el procedimiento de cobranza coactiva iniciado por la Administración Tributaria, en tanto ésta cumplió en concluir el procedimiento coactivo en tanto se acreditó que las órdenes de pago habían sido notificadas conjuntamente con las resoluciones de ejecución coactiva, de acuerdo al criterio establecido por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 3797-2006-PA-TC.

De ello se advierte que la Administración Tributaria vendría cumpliendo con el mandato señalado por el Tribunal Constitucional, en tanto la Orden de Pago y la Resolución de Ejecución Coactiva, ya no se estarían notificando en forma sucesiva, dándosele la oportunidad al contribuyente de poder tomar conocimiento de la Orden de Pago antes de la Resolución de Ejecución Coactiva que contiene la deuda exigible coactivamente.

#### IV. Plazo para notificar la Resolución de Ejecución Coactiva luego de la notificación de la Orden de Pago.

A partir de la lectura de la Resolución del Tribunal Constitucional recaída en el expediente No. 3797-2006-PA/TC, se desprende que la Resolución de Ejecución Coactiva tendría que notificarse en una fecha posterior a la notificación de la Orden de Pago, sin embargo el Tribunal Constitucional no ha señalado cuál sería el plazo que tendría que transcurrir desde que se notificó la Orden de Pago para la notificación de la Resolución de Ejecución Coactiva.

En los considerandos de la Sentencia objeto de comentario, el Tribunal Constitucional en cuanto a la notificación conjunta de la Orden de Pago y la Resolución de Ejecución Coactiva, indica lo siguiente: «... *Este Tribunal considera que aunque efectivamente en el presente caso se trate de una deuda exigible de acuerdo a la legislación tributaria, ello no implica que la Administración, abusando de sus facultades, notifique en un mismo acto los dos documentos de pago, puesto que el debido procedimiento, obliga a salvaguardar el interés general y, en particular los derechos de los administrados*»

De lo indicado por el Tribunal Constitucional coincidimos en que la deuda contenida en una Orden de Pago, efectivamente es exigible en tanto contiene una obligación respecto de la cual el contribuyente no ha discutido ni es materia de controversia, como si ocurriría en el caso de la deuda contenida en una Resolución de Determinación en la cual, ha habido una determinación posterior de la Administración; sin embargo esa exigibilidad únicamente se puede concretar en tanto se haya acreditado la

notificación adecuada al contribuyente, puesto que el notificar en forma conjunta una orden de pago con la resolución de ejecución coactiva, implicaría que ambas surtan efectos para el administrado en forma conjunta, cuando en realidad, los efectos de una depende de la notificación previa de la Orden de Pago.

Siguiendo lo establecido por el Tribunal Constitucional e interpretándola en forma conjunta con lo dispuesto en el artículo 115 del Código Tributario, podemos concluir que para la emisión de la Resolución de Ejecución Coactiva, no se tendrá que esperar el plazo de 20 días hábiles que establece el Código Tributario para impugnar un valor (aplicable para las Resoluciones de Determinación y de Multa, y excepcionalmente en caso de las órdenes de pago cuando sea improcedente la cobranza), sino únicamente se podrá notificar la Resolución de Ejecución Coactiva a partir del día hábil siguiente al que se acreditó la notificación de la Orden de Pago.

#### Conclusión.

La Jurisprudencia del Tribunal Constitucional emitida en el Expediente No. 3797-2006-PA/TC, su aplicación por el Tribunal Fiscal y el cumplimiento de la misma por parte de la Administración Tributaria al momento de notificar la Resolución de Ejecución Coactiva con posterioridad a la notificación de la Orden de Pago, constituyen una protección al debido procedimiento administrativo que debe observar la Administración frente a los administrados, en tanto se protege el derecho de defensa de los mismos de tomar conocimiento de los actos administrativos emitidos por la Administración al margen de la impugnación de dichos actos en un momento posterior.

# Sobre la seguridad jurídica y su proyección en el **Derecho Aduanero**, a propósito de las **consultas y las resoluciones anticipadas**

Por: Christian Vargas Acuache

La seguridad jurídica es un principio consustancial al Estado Constitucional de Derecho según lo reconocen fallos de nuestro Tribunal Constitucional<sup>28</sup>. Este principio, explica el Tribunal, se encuentra implícitamente reconocido en la Constitución y se proyecta a todo el ordenamiento jurídico con el fin de dar una expectativa razonable acerca de cuál será la actuación del Estado y la colectividad en su conjunto en el marco de la ley.

En el derecho comparado encontramos referencia de dicho principio en similares términos, por ejemplo, en el preámbulo de la Constitución española, se alude a la seguridad jurídica «de tal modo y con tanta fuerza que uno de sus comentaristas le ha dado por llamarla como «el principio general inspirador de todo el ordenamiento jurídico»»<sup>29</sup>

Pero ¿a qué nos referimos cuándo hablamos de Seguridad Jurídica? y ¿cuál es su proyección en el Derecho Aduanero Peruano? Para responder esas preguntas, recurrimos a una primera noción del principio de Seguridad Jurídica, según la cual la Seguridad Jurídica se encuentra referida a esa «idea de certeza en relación con los efectos de un determinado hecho realizado por un sujeto de derecho» o en términos más sencillos al «saber

a qué atenerse en las relaciones jurídicas y, principalmente, en el Derecho Público»<sup>30</sup>.

Con la Seguridad Jurídica se alude ciertamente a esas «garantías de estabilidad en el tráfico jurídico, (que) permite(n) el libre desenvolvimiento de los particulares, desterrando la inhibición por incertidumbre»<sup>31</sup>, las mismas que toman la forma de «un gran principio trascendental, que está sobre todos los demás... (y que) tiene una importancia tan grande que asegura la vigencia y eficacia de los demás principios; por lo tanto, se puede decir que con la realización de los demás principios se crea un clima de seguridad jurídica»<sup>32</sup>.

En el derecho aduanero peruano, por su parte, la Seguridad Jurídica se ha manifestado, entre otras formas, a través de diversos procedimientos de consultas, cuya regulación evidencia esa «ampliación máxima de la legitimación para la consulta administrativa y el carácter vinculante de las respuestas»<sup>33</sup> cuyo sustento reside en el reconocimiento de que «la interpretación administrativa es un poder de la Administración (como cualquier otro) de una gran utilidad».<sup>34</sup>

En efecto, en la nueva Ley General de Aduanas aprobada por Decreto Legislativo N° 1053, se ha previsto diversos mecanismos para que los usuarios

28 En la página WEB del Tribunal Constitucional Peruano se alude que en el Expediente N.º 016-2002-AI/TC, el Tribunal consideró que la seguridad jurídica trata de un valor superior contenido en el espíritu garantista de la Carta Fundamental, que se proyecta hacia todo el ordenamiento jurídico y busca asegurar al individuo una expectativa razonablemente fundada respecto de cuál será la actuación de los poderes públicos y, en general, de toda la colectividad, al desenvolverse dentro de los cauces del Derecho y la legalidad. (Expediente N.º 0001/0003-2003-AI/TC y que puede ser hallado en la siguiente dirección electrónica <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00001-2003-AI%2000003-2003-AI.html>)

29 CORRAL, Fabián EN Diario El Comercio. Derechos reservados © 2008 GRUPO EL COMERCIO C.A. Publicado el 01/01/2008 en el portal del Instituto Ecuatoriano de Economía Política (IEEP) (Actualmente publicado en la siguiente dirección: [http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com\\_content&task=view&id=1062&Itemid=48](http://www.ieep.org.ec/index.php?option=com_content&task=view&id=1062&Itemid=48))

30 CALVO ORTEGA, Rafael. Curso de Derecho Financiero. Derecho Tributario (Parte General) 4ª Edición. Madrid (España), Civitas Ediciones, S.L., 2000. Pp. 109.

31 CHAMANÉ ORBE, Raúl. Diccionario Jurídico Moderno - Conceptos - Instituciones - Personajes. 4ª reimpression. Lima, 2004. Pp. 620.

32 ATALIBA, Geraldo. La seguridad jurídica en el Derecho Tributario. Entrevista a Geraldo Ataliba. EN Revista IUS ET VERITAS. Año IV, N° 7, 1993 Pp. 61.

33 CALVO ORTEGA, Rafael. Op.cit. Pp. 110.

34 Ibidem.

aduaneros pueden formular consultas y o recibir orientación o soliciten un pronunciamiento anticipado sobre una operación que piensan concretar de parte de la Administración Aduanera, entre otros que contempla la legislación peruana<sup>35</sup>, estas son:

1. Las consultas por medios electrónicos o virtuales previstas en el artículo 13° de la Nueva Ley General de Aduanas.
2. El mecanismo de resolución anticipada previsto en el artículo 210° y siguiente de la misma Nueva Ley General de Aduanas.

Nosotros queremos avocarnos a estos mecanismos con el fin de comentar algunos aspectos vinculados a dichos procedimientos con el fin de difundirlos, buscando con ello coadyuvar a la tarea de que estén premunidos de las garantías necesarias para dar seguridad jurídica a los usuarios aduaneros. Por tal motivo, haremos una breve referencia de cada uno de ellos.

## I. LAS CONSULTAS PRESENCIALES, POR VÍA TELEFÓNICA, POR MEDIOS ELECTRÓNICOS O VIRTUALES.

En principio, es conveniente emplear algunas definiciones de consulta tributaria y utilizarlas en tanto resulten aplicables a los temas aduaneros que se revisen. Según dichas nociones, una consulta tributaria es una «petición dirigida por un particular a la Administración Tributaria con el propósito de conseguir un pronunciamiento, por parte de ésta, sobre la interpretación y aplicación de normas tributarias anteriores al cumplimiento de sus obligaciones.»<sup>36</sup> Es un instituto del derecho tributario «que aplica al principio de la seguridad jurídica»<sup>37</sup> que por la «complejidad de sus normas, que crea problemas

importantes de interpretación..., impone la solución de que el sujeto pasivo conozca de manera cierta la interpretación de la administración en aquellos casos que le ofrezcan dudas»<sup>38</sup>.

Se pueden también concebirla en su función de «*asistencia al contribuyente*, facilitando la correcta aplicación del derecho y evitando la aplicación de eventuales sanciones.»<sup>39</sup> Sobre este particular, se afirma que se pueden distinguir hasta 3 niveles «la orientación simple a los contribuyentes... para responder temas comúnmente consultados; el régimen de consulta anticipada del contribuyente sobre su situación fiscal, que requiere una solución amplia que le de seguridad y confianza en la respuesta del fisco; y, por último las consultas sobre interpretación de las normas tributarias que pueden ser hechas por organismos representativos de los contribuyentes.»<sup>40</sup>

Las consultas que comentaremos tienen su regulación recogida en el derecho aduanero conforme a lo señalado en el Decreto Legislativo N° 1053 y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 010-2009-EF<sup>41</sup>.

Se prevén varias maneras de formular las consultas citadas, pudiendo ser de la siguiente manera:

1. Presencial.
2. Telefónica.
3. A través del portal de la SUNAT y/o
4. A través de medios electrónicos y virtuales.

Se dice también quiénes las pueden formular los operadores de comercio exterior que según el artículo 15° de la nueva Ley General de Aduanas, son los despachadores de aduana, transportistas

35 Antes de esta legislación los usuarios aduaneros tenían solamente el derecho de formular sus consultas a la Administración Aduanera (1) conforme a lo previsto en el artículo 93° del Código Tributario a través de las entidades representativas de las actividades económicas, laborales y profesionales, así como las entidades del Sector Público Nacional, respecto al sentido y alcance de las normas tributarias; así como (2) formular consultas al amparo del inciso i) del artículo 139° del ROF de SUNAT aprobado por Decreto Supremo N° 115-2002-PCM. Se puede ver el texto de las respuestas de SUNAT expedidas hasta la fecha en la siguiente dirección electrónica: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/oficiosAd/index.html>

36 HUAITA ALEGRE, Marcela Patricia. La consulta tributaria. Tesis presentada para optar el título de abogado de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima, 1988. Página 23.

37 VALDES COSTA, Ramón. Instituciones de Derecho Tributario. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1982. Pp. 339.

38 Ibidem.

39 Ibidem.

40 HUAITA ALEGRE. Op. cit. Página 4.

41 Ley General de Aduanas

«Artículo 13.- Consultas

La Administración Aduanera mantendrá puntos de contacto, que pueden ser incluso electrónicos o virtuales, para la atención de consultas formuladas por los operadores de comercio exterior sobre materia aduanera y publicará por Internet el procedimiento para la atención de las consultas.»

Reglamento de la Nueva Ley General de Aduanas.



o sus representantes, agentes de carga internacional, almacenes aduaneros, empresas del servicio postal, empresas de servicio de entrega rápida, almacenes libres (Duty Free), beneficiarios de material de uso aeronáutico, dueños, consignatarios y en general cualquier persona natural o jurídica interviniente o beneficiaria, por sí o por otro, en los regímenes aduaneros previstos la ley sin excepción alguna.

Igualmente, se señala cuál será su objeto: la materia aduanera. Empero, no se prevé mas detalle sobre el particular.

Al respecto, la Ley señala que la Administración Aduanera «...publicará por Internet el procedimiento para la atención de las consultas» (artículo 13) siendo, como puede apreciarse, un punto pendiente en la agenda de proyectos de procedimientos que se han de implementar, debiendo especialmente precisarse en ellos su naturaleza, el plazo para su atención, su objeto, el órgano o los órganos competentes para su emisión, su efecto es decir si van o no a ser vinculantes los pronunciamientos emitidos respecto de dichas consultas, la posibilidad de modificación o revocación de los mismos, los presupuestos para su resolución -en cuanto correspondan-, su publicidad, definir si van o no a ser recurribles, entre otros aspectos de primer orden para lograr que estén premunidos de las garantías necesarias para dar seguridad jurídica a los usuarios aduaneros.

## II. LAS RESOLUCIONES ANTICIPADAS

Una resolución anticipada en temas aduaneros podía definirse como una «decisión oficial y vinculante emitida por

una autoridad competente, por escrito y con anterioridad a una operación de importación o exportación, que otorga al solicitante una clasificación arancelaria, una valoración, el reconocimiento del derecho a una preferencia o la evolución del origen acordado a una mercancía determinada»<sup>42</sup>.

Por lo general se coincide que conceden, entre otras, las siguientes ventajas<sup>43</sup>:

1. Las resoluciones anticipadas pueden incrementar la cooperación y la confianza entre los usuarios y las aduanas y así reducir controversias.
2. La integridad del servicio de aduana queda fuera de cuestionamiento durante el despacho de los envíos bajo resolución anticipada porque la decisión respecto de la clasificación u otra materia se toma con anterioridad al despacho.
3. Las resoluciones anticipadas promueven las inversiones porque brindan mayor certeza a los requisitos aduaneros y a las implicaciones financieras de las decisiones de negocios.

Las disposiciones aduaneras peruanas sobre el particular se encuentran recogidas en el Decreto Legislativo N° 1053 a partir del artículo 210<sup>44</sup> y siguientes de dicho dispositivo, concordante con lo señalado en su reglamento. En ella se precisa que las resoluciones se emitan a *solicitud de parte* con el fin de obtener pronunciamientos previos en diversos aspectos de la materia aduanera, bajos los parámetros establecidos en los Tratados o convenios suscritos por el Perú, tales como el Acuerdo de Promoción Comercial suscrito por el Perú con los Estados Unidos (específicamente el numeral 5.10 del Capítulo Cinco)<sup>45</sup> entre otros

42 UNCTAD United Nations Conference on Trade and Development - Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo. Fondo Fiduciario de UNCTAD para las Negociaciones de Facilitación del Comercio. Nota Técnica N° 22. Documento consultado en noviembre de 2009, en la siguiente dirección electrónica: <http://unctad.org/Templates/sitemap.asp?intItemID=2068&lang=3>, o en la siguiente ruta UNCTAD/biblioteca digital/UNCTAD Catalogue/Advanced search/advance ruling (se encuentra el texto disponible en español e inglés). Páginas 1 y 2.

43 Cita de algunas de las ventajas de las resoluciones anticipadas reseñadas en el documento de UNCTAD. Ibidem. Páginas 3-4.

44 Nueva Ley General de Aduanas

«Artículo 210°.- Resoluciones anticipadas

A solicitud de parte, la Administración Aduanera emite las resoluciones anticipadas relacionadas con la clasificación arancelaria, criterios de valoración aduanera de mercancías, así como la aplicación de devoluciones, suspensiones y exoneraciones de aranceles aduaneros, la reimportación de mercancías reparadas o alteradas, y otros, se regularán y emitirán de conformidad con los Tratados o convenios suscritos por el Perú.»

45 Dicho capítulo entrará en vigencia en un plazo de tres años contados desde la fecha en que entró en vigencia el Acuerdo citado (enero de 2009):

Acuerdo de Promoción Comercial Perú-EE.UU.

Capítulo Cinco: Administración Aduanera y Facilitación del Comercio

Artículo 5.10: Resoluciones Anticipadas

«1. Cada Parte emitirá, antes de la importación de mercancías hacia su territorio, una resolución anticipada por escrito a petición escrita de un importador en su territorio, o de un exportador o productor (Nota de pie número cuatro: Para mayor certeza, un importador, exportador o productor puede solicitar una resolución anticipada a través de un representante debidamente autorizado) en el territorio de otra Parte respecto de:

Convenios Internacionales<sup>46</sup>. Adicionalmente, se ha promulgado una Resolución de Superintendencia Adjunta de Aduanas N° 104- 2009/SUNAT/A que aprueba el Instructivo relativo a la «Emisión De Resoluciones Anticipadas De Clasificación Arancelaria De Mercancías» signado con el número INTA-IT.00.09, que acompañamos al final del presente documento, como mayor referencia.

En efecto, tal como lo reseña el artículo 255° del Reglamento de la Nueva Ley General de Aduanas, las resoluciones anticipadas son esas resoluciones que tienen por objeto determinar, para un caso particular y antes de la realización de las importaciones objeto de consulta, la aplicación de la normativa técnica y tributaria aduanera, relacionada con los siguientes acápite: la clasificación arancelaria de mercancías; criterios de valoración aduanera de mercancías; devoluciones, suspensiones y exoneraciones de aranceles aduaneros; reimportación de mercancías reparadas o alteradas y asignación de cuotas.

Estas resoluciones no versarán sobre el sentido y alcance de las normas aduaneras, las mismas que se seguirán rigiendo por la normatividad preexistente<sup>47</sup>.

### Plazo

El artículo 211<sup>o48</sup> de la Nueva Ley General de Aduanas prevé un plazo máximo de 150 días calendario para la emisión de las Resoluciones Anticipadas y se remite en lo demás a lo previsto para el procedimiento no contencioso contemplado en el Código Tributario. Vencido este plazo, que es mayor al previsto para las solicitudes no contenciosas presentadas en el marco de dicho procedimiento, surge la inquietud si podría ser objeto de silencio administrativo negativo y por ende su denegatoria recurrible ante el Tribunal Fiscal. En efecto, son resoluciones que pueden ser recurridas, pero en cuanto al silencio administrativo no se ha previsto una disposición específica que aclare todos los supuestos que se pueden presentar.

- 
- a) clasificación arancelaria;
  - b) la aplicación de criterios de valoración aduanera para un caso particular, de conformidad con la aplicación de las disposiciones contenidas en el Acuerdo de Valoración Aduanera; la aplicación de devoluciones, suspensiones u otras exoneraciones de aranceles aduaneros;
  - (d) si una mercancía es originaria de acuerdo con el Capítulo Cuatro (Reglas de Origen y Procedimientos de Origen);
  - (e) si una mercancía reimportada al territorio de una Parte luego de haber sido exportada al territorio de la otra Parte para su reparación o alteración es elegible para tratamiento libre de aranceles de conformidad con el Artículo 2.6 (Mercancías Reimportadas después de su Reparación o Alteración);
  - (f) marcado de país de origen;
  - (g) la aplicación de cuotas; y
  - (h) los demás asuntos que las Partes acuerden.
2. Cada Parte emitirá una resolución anticipada dentro de los 150 días siguientes a la solicitud, siempre que el solicitante haya presentado toda la información que la Parte requiere, incluyendo, si la Parte lo solicita, una muestra de la mercancía para la que el solicitante está pidiendo una resolución anticipada. Al emitir una resolución anticipada, la Parte tendrá en cuenta los hechos y circunstancias que el solicitante haya presentado.
  3. Cada Parte dispondrá que las resoluciones anticipadas entren en vigor a partir de la fecha de su emisión, u otra fecha especificada en la resolución, siempre que los hechos o circunstancias en que se basa la resolución no hayan cambiado.
  4. La Parte que emite la resolución puede modificar o revocar una resolución anticipada luego de que la Parte lo notifique al solicitante. La Parte que emite la resolución puede modificar o revocar retroactivamente una resolución anticipada, solo si la resolución se basó en información incorrecta o falsa.
  5. Con sujeción a los requisitos de confidencialidad previstos en su legislación, cada Parte pondrá sus resoluciones anticipadas a disposición del público.
  6. Si un solicitante proporciona información falsa u omite hechos o circunstancias relevantes relacionados con la resolución anticipada, o no actúa de conformidad con los términos y condiciones de la resolución, la Parte importadora puede aplicar las medidas que sean apropiadas, incluyendo acciones civiles, penales y administrativas, sanciones monetarias u otras sanciones.» *(la adaptación de la nota de pie número cuatro, es nuestra)*
- 46 Igualmente, se han suscrito los Acuerdos con Canadá y Singapur, que tienen una regulación similar, con algunas pequeñas diferencias (por ejemplo el plazo pasa a ser de 120 días, o se prevé la posibilidad de negar el pedido cuando la información adicional solicitada no es alcanzada dentro del plazo concedido, o se especifica que ante una solicitud de aplicación de una resolución anticipada la autoridad aduanera o la autoridad gubernamental pertinente puede evaluar si los hechos y circunstancias son consistentes con los hechos y circunstancias en los cuales se basó la resolución anticipada invocada, entre otros aspectos). Sin embargo, las disposiciones sobre resoluciones anticipadas de dichos Convenios entrarán en vigencia luego del transcurso del plazo de 3 años desde la fecha en que entraron en vigor dichos Acuerdos (entre Julio y Agosto de 2009). Igualmente, se encuentra el Acuerdo suscrito con Chile.

47 Ver nota 8.

48 Nueva Ley General de Aduanas

Artículo 211°.- Plazo de resolución

Las Resoluciones Anticipadas serán emitidas dentro de los ciento cincuenta (150) días calendario siguientes a la presentación de la solicitud. De considerarlo necesario, la Administración Aduanera, podrá requerir al interesado la presentación de documentación, muestras y/o información adicional, o la precisión de hechos citados por éste.

Las Resoluciones Anticipadas se emiten sobre la base de los hechos, información y/o documentación proporcionada por el solicitante, y sujetan su trámite al procedimiento no contencioso previsto en el Código Tributario.»

También se coloca un parámetro objetivo para la resolución de la consulta en el artículo 237° del Reglamento y este es «antes de de la importación de la mercancía»<sup>49</sup>. Pero ¿qué pasaría si se hace inminente la importación de una mercancía y la respuesta aún no se produce? En ese caso, no se podrá aplicar la resolución de dicha consulta a la importación en cuestión, sino que podrá ser aplicada recién a la próxima, cuando ya esté vigente la resolución mencionada.

### Modificación o revocación

Tal como lo recoge el artículo 256° del Reglamento de la Ley General de Aduanas<sup>50</sup> la modificación o revocación es posible. En ese sentido se establece, en primer lugar, la condición de válidas y eficaces de dichas resoluciones sobre la base de los hechos, información y/o documentación proporcionada por el solicitante, siempre que los mismos no hayan cambiado al momento de realizarse la importación.

De esta forma si dichos hechos, información y/o documentación proporcionada cambian incluso al momento de realizarse la importación o con posterioridad ya no tendría tal resolución la misma validez y eficacia requerida para el nuevo supuesto, requiriéndose, por tanto su modificación o revocación.

Dicha disposición legal prevé asimismo la modificación, revocación, sustitución o complementación de la resolución anticipada

luego de que la Administración Aduanera la notifique al solicitante, sin especificar los supuestos de aplicación de dicha medida.

Finalmente, precisa que se puede revocar retroactivamente una Resolución Anticipada emitida sobre la base de información incorrecta o falsa.

### Eficacia de la Resolución

Con relación a la eficacia de la Resolución el artículo 258° del Reglamento de la Ley General de Aduanas<sup>51</sup> establece como regla general que serán eficaces desde el mismo día de su emisión previéndose que entrarán que dicha eficacia podrá ser diferida por la propia resolución siempre que se especifique en su tenor otra fecha.

No se establece un plazo máximo de vigencia (salvo el caso del Acuerdo suscrito con Chile en el que se establece un plazo máximo de 3 años), precisándose que podrá ser utilizada para otras transacciones futuras siempre que sean realizadas por el mismo importador (el mismo solicitante) y bajo las mismas circunstancias y condiciones en las que se motivó dicha Resolución.

### Supuestos para no emitir resolución

De otro lado, el artículo 259° del Reglamento de la Ley General de Aduanas<sup>52</sup> prevé aquellos presupuestos que no deben presentarse para emitir una resolución anticipada. No indican que

49 Reglamento de la Ley General de Aduanas

Artículo 257°.- Plazo de resolución

El importador deberá contar con la Resolución Anticipada antes de la importación de la mercancía para lo cual debe considerar lo previsto en el artículo 211° de la Ley.

50 Reglamento de la Ley General de Aduanas

Artículo 256°.- Modificación o revocación

«Las Resoluciones Anticipadas emitidas por la Administración Aduanera serán válidas y eficaces sobre la base de los hechos, información y/o documentación proporcionada por el solicitante, siempre que los mismos no hayan cambiado al momento de realizarse la importación. Una Resolución Anticipada podrá ser modificada, revocada, sustituida o complementada, luego de que la Administración Aduanera la notifique al solicitante.

La Administración Aduanera puede modificar o revocar una Resolución Anticipada cuando se produzca una modificación o cambio de los hechos, información y/o documentación en la que se sustentó su emisión. Se puede revocar retroactivamente una Resolución Anticipada emitida sobre la base de información incorrecta o falsa.»

51 Reglamento de la Ley General de Aduanas

Artículo 258°.- Eficacia de la Resolución

«La Resolución Anticipada es eficaz desde su emisión u otra fecha establecida en ella y podrá ser utilizada para otras transacciones futuras siempre que sean realizadas por el mismo importador y bajo las mismas circunstancias y condiciones en las que se motivó dicha Resolución.»

52 Reglamento de la Ley General de Aduanas

Artículo 259°.- De la emisión de la Resolución

«No se emitirá la Resolución Anticipada:

a) Si no se trata de un importador, exportador o productor, o representante de estos debidamente acreditado, acorde a los convenios o acuerdos en los que el Perú sea Parte.  
b) Respecto de casos que se encuentren sujetos a una acción de control.  
c) Respecto de casos que sean materia de un procedimiento contencioso tributario en trámite.»

sea presupuestos que no deben presentarse al momento de solicitar la emisión de la resolución, sino que sean aquellos que no pueden, por lo menos, estar presentes al momento de emitirse la resolución.

Estos son:

- a) Si no se trata de un importador, exportador o productor, o representante de estos debidamente acreditado, acorde a los convenios o acuerdos en los que el Perú sea Parte.
- b) Respecto de casos que se encuentren sujetos a una acción de control.
- c) Respecto de casos que sean materia de un procedimiento contencioso tributario en trámite.

## Publicidad de la Resolución

Por otro lado, el artículo 260° del Reglamento de la Ley General de Aduanas<sup>53</sup> prevé que las resoluciones anticipadas que se emitan deberán publicarse a menos que por indicación expresa del interesado la información proporcionada por el solicitante tenga el carácter de confidencial.

Todas esas disposiciones tienen su sustento en un principio, el de Seguridad Jurídica. Por tal motivo esperamos que los procedimientos de aduanas vinculadas a este quehacer estén premunidos de garantías para los operadores de comercio exterior, a fin que ante una eventual discrepancia entre quien absuelve la consulta y aquél que realiza el control, no sea el usuario aduanero el más perjudicado, a fin de asegurar en este ámbito también un adecuado servicio aduanero.

---

<sup>53</sup> Reglamento de la Ley General de Aduanas  
Artículo 260°.- Publicidad de la Resolución

«Las Resoluciones Anticipadas que se emitan deberán publicarse en el Portal de la SUNAT, salvo que por indicación expresa del interesado la información proporcionada para su emisión tenga el carácter de confidencial.»