

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



**LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS APLICABLES
EN LA RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS
TRIBUTARIAS Y EL EJERCICIO DE LA
FACULTAD DE REEXAMEN: ALCANCES Y
CONTENIDO**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en Tributación y
Política Fiscal

María Isabel Becerra Cámara

Código 20142473

Asesor

César Gamba Valega

Lima Perú

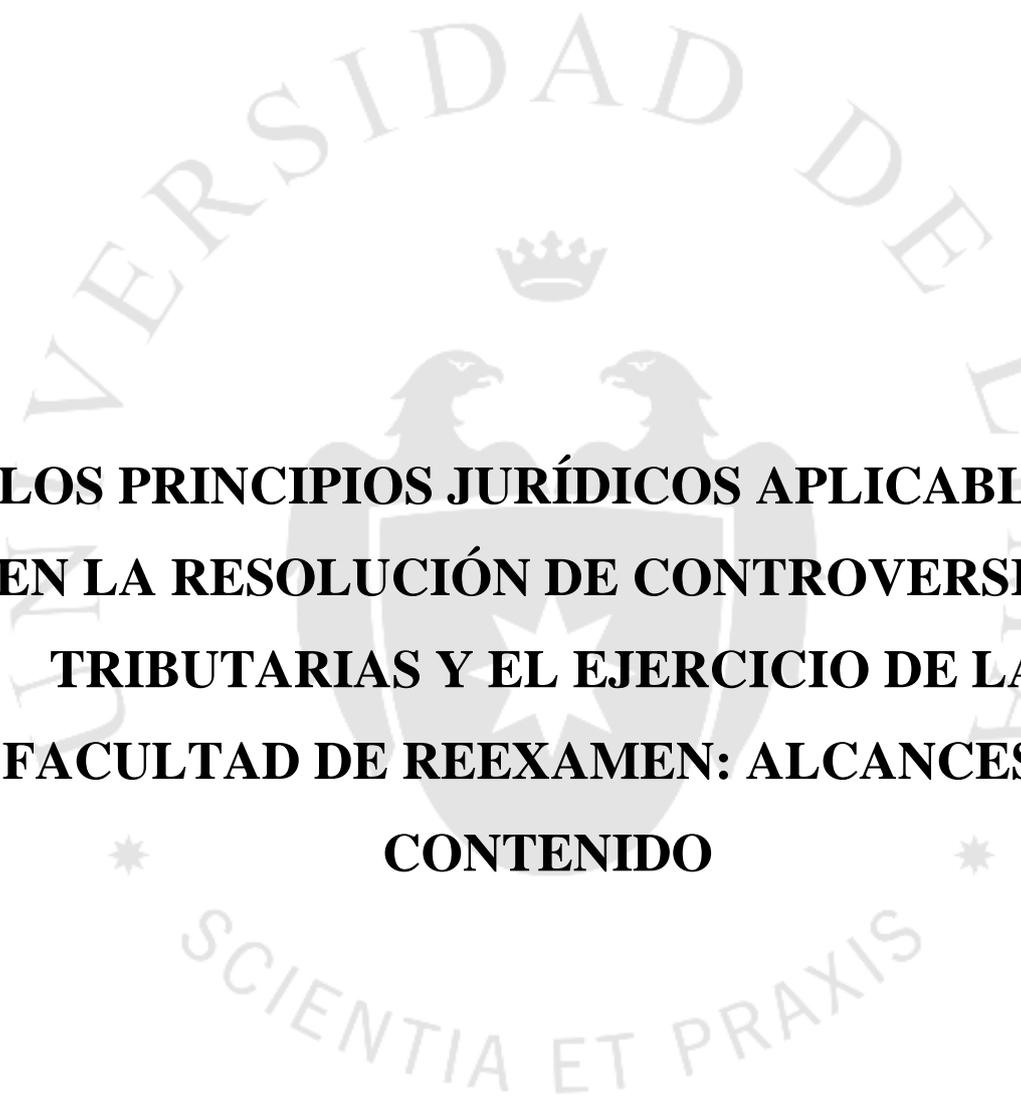
Marzo, 2018

Dedicatoria

A mi esposo Víctor y a nuestras amadas hijas,

Sofía Isabel y Melissa Viviana.

Bendecida con mis amores maravillosos.



**LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS APLICABLES
EN LA RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS
TRIBUTARIAS Y EL EJERCICIO DE LA
FACULTAD DE REEXAMEN: ALCANCES Y
CONTENIDO**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, PROCESALES, ADMINISTRATIVOS Y PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN LA RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS	2
1.1. De la naturaleza jurídica de la facultad de resolución controversias tributarias.	2
1.2. Del deber de observar los principios constitucionales, procesales, administrativos y principios generales del Derecho, en la resolución de controversias tributarias en instancia de reclamaciones	3
1.2.1. Del principio del debido proceso	3
1.2.2. Del deber de motivar las resoluciones	7
1.2.3. Del principio de impulso de oficio.....	9
1.2.4. Del principio de verdad material.....	10
1.2.5. Del principio “iura novit curia”	12
1.2.6. Del principio de congruencia	18
1.2.7. Del principio de prohibición de reforma en peor.....	27
1.2.8. Del principio de legalidad	40
1.2.9. Del principio de igualdad	40
1.3. De los derechos y principios de protección del recurrente	41
1.3.1. El derecho a recurrir las decisiones administrativas	41
1.3.2. Del derecho de defensa	42
1.3.3. De la pluralidad de instancia.....	42
1.3.4. De la seguridad jurídica y protección de la confianza legítima de los obligados tributarios	43
1.3.5. De la interdicción de la arbitrariedad.....	46
CAPÍTULO II: DE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA FACULTAD DE REEXAMEN	47
2.1. La facultad de reexamen: un nuevo examen completo de los alcances del asunto controvertido.....	47
2.2. Casos concretos por los cuales, el recurrente invocó vulneración de la facultad de reexamen.....	51

2.2.1. Caso tipo I. Mismo hecho. A) Mismo derecho: i) con incremento económico	52
2.2.2. Caso tipo I. Mismo hecho. A) Mismo derecho: i) sin incremento económico	54
2.2.3. Caso tipo I. Mismo hecho A) Mismo derecho: i) con disminución económica	55
2.2.4. Caso tipo I. Mismo hecho. B) Nuevo derecho: i) con incremento económico	56
2.2.5. Caso tipo I. Mismo hecho. B) Nuevo derecho: i) sin incremento económico	58
2.2.6. Caso tipo I. Mismo hecho. B) Nuevo derecho: i) con disminución económica	61
2.2.7. Caso tipo II. Nuevo hecho	62
CAPÍTULO III: DE LA INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 127° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, A FIN DE PROVEER DE ALCANCES Y CONTENIDO A LA FACULTAD DE REEXAMEN EN EL MARCO DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, PROCESALES, ADMINISTRATIVOS Y PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO	64
3.1. Método de interpretación del artículo 127° del Código Tributario: alcances y contenido de la facultad de reexamen	64
3.2. Del conflicto de principios y aplicación del método de ponderación	78
3.3. De la aplicación de los principios, en la resolución de los casos concretos, en el ejercicio de la facultad de reexamen	80
3.4. Los fundamentos y parámetros que justifican la excepción del incremento del cuántum económico del reparo	84
CONCLUSIONES	89
RECOMENDACIONES	95
REFERENCIAS	97
BIBLIOGRAFÍA	100

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo determinar los alcances y contenido de la facultad de reexamen, ejercida por el órgano que resuelve las controversias tributarias en primera instancia administrativa.

Para tales efectos es necesario realizar una labor de interpretación que exprese de modo expreso y con carácter general el sentido del artículo 127° del Código Tributario, sentido que determinamos desde un criterio axiológico a la luz de los principios constitucionales, procesales, administrativos y principios generales del Derecho. Siendo además necesario, para dicha labor, considerar el instituto jurídico de la “constitucionalización de las relaciones tributarias”.

En dicho contexto, hemos dividido el presente trabajo de investigación en tres capítulos: el Primer Capítulo: De los principios constitucionales, procesales, administrativos y principios generales del derecho en la resolución de controversias tributarias. Explicamos y tomamos postura respecto de cada uno de los principios que debe aplicar el órgano que resuelve la controversia y además los principios y derechos que corresponden a los recurrentes y su real afectación en el ejercicio de la mencionada facultad. Dichos principios y derechos son los que se opondrán en casos de conflictos.

El Segundo Capítulo, está referido a la facultad de reexamen, hemos analizado el ejercicio de la facultad y cómo se ha realizado en el plano de la realidad; para tales efectos hemos encontrado, casos que hemos denominado *tipo*, los hemos sub clasificado en las variantes posibles y hemos encontrando que el ejercicio de la facultad ha comprendido variación de hechos y/o derecho; siendo que, en todos los casos el Tribunal Fiscal ha fallado por la vulneración de la facultad de reexamen. Finalmente, el Tercer Capítulo, comprende la labor de interpretación del artículo 127° del Código Tributario; definimos el marco de interpretación, para luego, ante los casos que acontecen, ejecutada la medida adoptada por la administración tributaria, a través del ejercicio concreto de la facultad de reexamen, procedemos a aplicar el test de proporcionalidad, ante el conflicto de principios invocados por las partes, a fin de determinar si el ejercicio concreto de la facultad de reexamen vulnera o no derechos del recurrente.

CAPÍTULO I: DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, PROCESALES, ADMINISTRATIVOS Y PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO EN LA RESOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS TRIBUTARIAS

Los contribuyentes no conformes con el ejercicio de la facultad de determinación de la obligación tributaria, ejercen su derecho a recurrir el acto administrativo, a través del denominado recurso de reclamación. Para tales efectos la administración tributaria dispone de la facultad de resolución de controversias tributarias en primera instancia administrativa, dicho ejercicio debe ser realizado respetando los principios constitucionales, procesales, administrativos y principios generales del Derecho que analizamos en el presente capítulo.

1.1. De la naturaleza jurídica de la facultad de resolución controversias tributarias

La Administración Pública ha sido dotada de potestades con la finalidad de controlar sus actos. En líneas de Morón (2015) la revisión por la propia Administración constituye una expresión de la potestad de autotutela revisora que le permite controlar sus propias decisiones en resguardo del interés público (p. 609).

Esta facultad se ejerce en materia administrativa tributaria, e implica en materia tributaria, resolver controversias tributarias.

En líneas del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF) el procedimiento de resolución de controversias tributarias, a nivel de primera instancia (reclamación) y a nivel de segunda instancia (apelación) constituye, en cada uno de los casos, un procedimiento contencioso tributario.

Este procedimiento contencioso *tributario*, está comprendido en el ámbito del Derecho Público, regulándose, en esencia, por las normas propias del Código Tributario,

y supletoriamente por las normas que regulan la actuación de la Administración Pública en su relación con los ciudadanos; es decir, por la Ley General del Procedimiento Administrativo.

Constituyendo, en tal sentido, el procedimiento contencioso tributario, un procedimiento administrativo especial; regulado en primer orden, por el Código Tributario, en segundo orden por otras normas; y, en tercer orden por principios del Derecho.

1.2. Del deber de observar los principios constitucionales, procesales, administrativos y principios generales del Derecho, en la resolución de controversias tributarias en instancia de reclamaciones

El órgano que resuelve las controversias tributarias en instancia de reclamaciones, tiene el deber de observar los principios constitucionales, procesales, administrativos y principios generales del Derecho; resultando además aplicable, como bien señala Gamba (2013) la “constitucionalización de las relaciones tributarias” teniendo en consideración, que, la Ley del Procedimiento Administrativo General cumple un “papel ineludible” en la citada constitucionalización (p. 91).

A esto añadimos que en aplicación de la Norma IX del Código Tributario, los operadores del derecho deben observar, en lo no previsto en el Código Tributario o en otras normas, la aplicación supletoria de principios del Derecho.¹

1.2.1. Del principio del debido proceso

Como señala Landa (2002) la tutela al debido proceso y la tutela jurisdiccional se extiende también a los procedimientos administrativos, en la medida que la administración pública

¹ Norma IX: Aplicación supletoria de los principios del derecho.

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

se encuentra sometida tanto a la ley, como a la Constitución “pero dentro de una óptica constitucionalista – no positivista - sino institucional del derecho – se podría sostener que: los procedimientos administrativos para que sean válidos deben respetar los derechos fundamentales” (p. 459).

En líneas del Tribunal Constitucional, el derecho al debido proceso supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales; en efecto, mediante sentencia recaída en el expediente N° 03891-2011-PA/TC, expresa el Tribunal Constitucional el contenido del derecho al debido proceso, en los considerandos que citamos a continuación:

Como ha tenido oportunidad de establecer este Tribunal en más de una oportunidad, el derecho al debido proceso previsto por el artículo 139.3° de la Constitución Política del Perú, aplicable no sólo a nivel judicial sino también en sede administrativa e incluso entre particulares, supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos y conflictos entre privados, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos.

El derecho al debido proceso, y los derechos que contiene son invocables y por tanto, están garantizados, no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. Así, *el debido proceso administrativo* supone, en toda circunstancia, el respeto –por parte de la administración pública o privada– de todos los principios y derechos normalmente invocables en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139° de la Constitución (juez natural, juez imparcial e independiente, derecho de defensa, etc.).

El fundamento principal por el que se habla de un debido procedimiento administrativo encuentra sustento en el hecho de que tanto la jurisdicción como la administración están indiscutiblemente vinculados a la Carta Magna, de modo que si ésta resuelve sobre asuntos de interés de los administrados, y lo hace mediante procedimientos internos, no existe razón alguna para desconocer las categorías invocables ante el órgano jurisdiccional.

Así mismo, a nivel de tratados internacionales, el derecho al debido proceso, está catalogado como un derecho humano, en el marco de la Convención Americana sobre

Derechos Humanos suscrita en la conferencia especializada interamericana sobre derechos humanos, tratándose específicamente de garantías judiciales.

Precisamente el Tribunal Constitucional mediante sentencia recaída en el expediente N° 2050-2002-AA/TC, ha reconocido expresamente la aplicación de la citada Convención, en los siguientes términos:

Si bien el artículo 8° de la Convención Americana se titula “Garantías Judiciales”, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino al conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales, a efectos de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.

En este contexto, el órgano encargado de resolver las controversias tributarias, está vinculado a observar el debido proceso administrativo; en tal sentido, observar las garantías mínimas y derechos de los contribuyentes.

Así, en este marco constitucional y supranacional, en toda instancia procesal, el órgano que resuelve la controversia debe permitir *la defensa adecuada* ante cualquier acto acotado por la administración tributaria. Identificándose, en consecuencia con el derecho de defensa sustancialmente.

Por su parte, según la ley que regula la actuación de la Administración Pública frente a los ciudadanos, Ley N° 27444, se ha reconocido positivamente el principio al debido procedimiento, en el numeral 1.2. de la Norma IV, en los siguientes términos; a saber:

Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a 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.

Así, en consecuencia, a nivel administrativo, y específicamente en el proceso administrativo, el debido procedimiento comprende a su vez, un derecho y un deber; el derecho del administrado a exponer sus argumentaciones, a ofrecer y producir pruebas; y el deber de la Administración de motivar su decisión fundada en derecho.

En la doctrina administrativa, García de Enterría (2011), sostiene que los principios que soportan el procedimiento administrativo, están constituidos por el carácter contradictorio del procedimiento administrativo, el principio de economía procesal, el principio de indubio pro actione, el principio de oficialidad, la exigencia de legitimación, la imparcialidad, el principio de transparencia y la gratuidad del procedimiento administrativo (p. 1399).

Por su parte Morón (2015), alega que el principio al debido procedimiento comprende tres niveles concurrentes de aplicación: como derecho administrativo, como derecho a la no desviación de los fines del procedimiento administrativo; y, como derecho a las garantías del procedimiento administrativo (pp. 67-68).

Precisamente en este último nivel (como derecho a las garantías del procedimiento administrativo) el contenido mínimo del derecho a un procedimiento comprende el derecho a exponer sus argumentos, derecho a ofrecer pruebas y derecho a recibir una resolución motivada en derecho. Por lo tanto, comprende, este último nivel, la propia definición que ha incorporado la Ley del Procedimiento Administrativo General, antes aludida.

Resulta, así mismo, de relevante interés, la sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el expediente 00294-2005-PA/TC, y en atención al derecho a un debido proceso, en los procesos seguidos ante la administración tributaria, invoca el respeto a las garantías de los derechos fundamentales en los siguientes términos:

Tal como ya lo ha señalado este Colegiado en la STC 00091-2005-AA/TC, el constituyente ha tenido un especial interés de vincular a todos los entes que ejercen el poder público en torno a la defensa de la persona humana y de su dignidad, aspectos esenciales que integran el bien común como fin y tarea de los órganos estatales. Ello incluye a la administración tributaria, la que, en el marco de los procedimientos administrativos tributarios que lleva a cabo, debe respetar las garantías básicas de los derechos fundamentales de los que son titulares los administrados, entre ellos, especialmente, el derecho al debido proceso, consagrado en el artículo 139, inciso 3, de la Constitución, que tal como lo ha recordado este Tribunal, en reiterada jurisprudencia, es una garantía que, si bien tiene su ámbito natural en sede judicial, también es aplicable en el ámbito de los procedimientos administrativos, que tiene su formulación legislativa en el artículo IV, numeral 1.2., del Título Preliminar de la Ley 27444 (Ley del Procedimiento Administrativo General).

1.2.2. Del deber de motivar las resoluciones

El deber de motivar las resoluciones, constituye una garantía constitucional del administrado, según lo dispone el numeral 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú.

Pues bien, conforme con la citada disposición constitucional, el contenido esencial del deber de motivar las resoluciones comprende la mención expresa de la ley aplicable y los fundamentos de hecho y de derecho en que se sustentan.

El Tribunal Constitucional en atención al deber de motivar las resoluciones, sostiene que este deber forma parte del contenido esencial del derecho a la tutela procesal efectiva; y, que tratándose de las decisiones administrativas, constituye además fundamento del impedimento a una decisión arbitraria, en un Estado Democrático.

En efecto, la sentencia recaída en el expediente N° 03891-2011-PA/TC, ha señalado expresamente lo siguiente; a saber:

En todo Estado constitucional y democrático de Derecho, la motivación debida de las decisiones de las entidades públicas –sean o no de carácter jurisdiccional– es un derecho fundamental que forma parte del contenido esencial del derecho a la tutela procesal efectiva. El derecho a la motivación debida constituye una garantía fundamental en los supuestos en que con la decisión emitida se afecta de manera negativa la esfera o situación jurídica de las personas. Así, toda decisión que carezca de una motivación adecuada, suficiente y congruente, constituirá una decisión arbitraria y, en consecuencia, será inconstitucional.

La motivación de las decisiones administrativas no tiene referente constitucional directo. No obstante, se trata de un principio constitucional implícito en la organización del Estado Democrático que se define en los artículos 3° y 43° de la Constitución, como un tipo de Estado contrario a la idea del poder absoluto o arbitrario. En el Estado Constitucional Democrático, el poder público está sometido al Derecho, lo que supone, entre otras cosas, que la actuación de la Administración deberá dar cuenta de esta sujeción a fin de despejar cualquier sospecha de arbitrariedad. Para lograr este objetivo, las decisiones de la Administración deben contener una adecuada motivación, tanto de los hechos como de la interpretación de las normas o el razonamiento realizado por el funcionario o colegiado, de ser el caso.

En consecuencia resulta además indiscutible que la arbitrariedad implica voluntad ilimitada no fundamentada; así, cuando la administración tributaria no motiva su decisión, ésta constituye indudablemente un acto arbitrario; así la citada sentencia añade:

Es por ello que este Tribunal reitera que un acto administrativo dictado al amparo de una potestad discrecional legalmente establecida resulta arbitrario cuando solo expresa la apreciación individual de quien ejerce la competencia administrativa, o cuando el órgano administrativo, al adoptar la decisión, no expresa las razones que lo han conducido a adoptar tal decisión; de modo que, como ya se ha dicho, motivar una decisión no solo significa expresar únicamente al amparo de qué norma legal se expide el acto administrativo, sino, fundamentalmente, exponer en forma sucinta –pero suficiente– las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada.

A ello, se debe añadir la estrecha vinculación que existe entre la actividad administrativa y los derechos de las personas. Es indiscutible que la exigencia de motivación suficiente de sus actos es una garantía de razonabilidad y no arbitrariedad de la decisión administrativa. En esa medida, este Tribunal debe enfatizar que la falta de motivación o su insuficiencia constituye una arbitrariedad e ilegalidad, en tanto constituye una condición impuesta por la Ley N° 27444. Así, la falta de fundamento racional suficiente de una actuación administrativa es, por sí sola, contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo.

En consecuencia, el *razonamiento* jurídico que ejerce el órgano resolutor de controversias, constituye uno de los componentes, si no esencial, el *sine qua non* de la motivación, resultando de especial interés la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente número 00294-2005-PA/TC:

En la referida sentencia, este Colegiado señaló que, entre estas garantías, el derecho a la motivación de las resoluciones administrativas es de especial relevancia y, a su vez, es una exigencia ineludible para todo tipo de actos administrativos. Consiste en el derecho a la certeza, el cual supone la garantía de todo administrado de que las sentencias estén motivadas, es decir, que exista un razonamiento jurídico explícito entre los hechos y las leyes que se aplican. La motivación del acto administrativo es una cuestión clave en el ordenamiento jurídico-administrativo, y es objeto central de control integral por el juez constitucional de la actividad administrativa y la consiguiente supresión de inmunidad en ese ámbito. Constituye una exigencia o condición impuesta para la vigencia efectiva del principio de legalidad, presupuesto ineludible de todo Estado de derecho. A ello, se

debe añadir la estrecha vinculación que existe entre la actividad administrativa y los derechos de las personas.

Es indiscutible que la exigencia de motivación suficiente de sus actos es una garantía de razonabilidad y no arbitrariedad de la decisión administrativa. En esa medida, el Tribunal Constitucional enfatizó que la falta de motivación o su insuficiencia constituye una arbitrariedad e ilegalidad, en la medida en que es una condición impuesta por la Ley 27444. Así, la falta de fundamento racional suficiente de una actuación por sí sola, contraria a las garantías del debido procedimiento administrativo.

1.2.3. Del principio de impulso de oficio

Constituye deber de la administración tributaria, lograr el esclarecimiento de los hechos a fin de llegar a la verdad material, de lo contrario se vulneraría el principio de impulso de oficio.

El Tribunal Constitucional mediante sentencia recaída en el expediente N° 00452-2012-PA/TC, pone énfasis, como deber de la administración tributaria, la realización o práctica de actos que resulten convenientes a fin de fundamentar su decisión; señalando al respecto lo siguiente:

En cuanto al principio de impulso de oficio, cabe enfatizar que el inciso 1.3 del artículo IV del TP de la LPAG (Ley N° 27444) prescribe que es deber de la Administración Tributaria la realización o práctica de actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias. Este Colegiado considera que, ante cuestiones tan técnicas y especializadas como las suscitadas en autos, debe recurrirse al auxilio de entes especializados sobre la materia y no sólo fundamentarse la decisión en medios probatorios de parte (boletines químicos emitidos por el Laboratorio Central de Aduanas).

En tal sentido, en el presente caso se encuentra demostrado que la Administración Tributaria – en los procedimientos administrativos que le siguió a la Sociedad demandante por la importación de productos de acero – no requirió ni produjo las pruebas necesarias y pertinentes para el adecuado esclarecimiento de los hechos y llegar a la verdad material (los productos importados de acero eran aleados con boro) por lo que este Tribunal considera que este principio fue infringido.

Por su parte el Tribunal Fiscal, mediante resolución número 02289-4-2003, señala que el principio de impulso de oficio rige la carga de la prueba, correspondiendo a los administrados, aportar las pruebas mediante la presentación de documentos, informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas o aducir alegaciones.

Es un deber de la Administración Pública servir al interés público; y en líneas de Morón (2015) “el fundamento del deber de oficialidad aparece en la necesidad de satisfacer el interés público inherente, de modo directo o indirecto, mediato o inmediato, en todo procedimiento administrativo” (p. 73).

En esta línea Morón (2015) plantea como acciones concretas del mencionado principio a las siguientes actuaciones: iniciar el procedimiento, impulsar el seguimiento del procedimiento, requiriendo para tales efectos los documentos necesarios “incluso cuando fueran en contra de la voluntad de los administrados, cuando se trata de asuntos de interés público, remover los obstáculos del trámite, instruir y ordenar la prueba así como subsanar cualquier error u omisión que advierta en el procedimiento” (p.75).

Por lo tanto, resulta relevante destacar la importancia que el Tribunal Constitucional, Tribunal Fiscal y doctrina, conceden al principio de impulso de oficio, resaltando que es la administración tributaria, la obligada a impulsar los procedimientos administrativos, en búsqueda del esclarecimiento de los hechos a fin de lograr la verdad material y por sobre todo porque responde al interés público.

En consecuencia será el interés público en todos los casos, el fundamento que justificará el impulso de oficio por parte de la Administración Pública, y con mayor razón por parte de la administración tributaria.

1.2.4. Del principio de verdad material

En el procedimiento administrativo la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas; es un principio expresamente reconocido por el inciso 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444.

Por su parte el Tribunal Constitucional en atención al principio de verdad material, observó en la controversia seguida por el contribuyente, según sentencia recaída en el expediente número 00452-2012-PA/TC, que la administración tributaria no habría verificado correctamente los hechos que sirvieron de motivo a sus decisiones, toda vez que arbitrariamente utilizó un método inadecuado (análisis del producto, a fin de determinar la calidad del producto), lo que condujo a un razonamiento indebido en la resolución de los procedimientos administrativos iniciados por la sociedad demandante.

En tal sentido, constituye fundamento del principio de verdad material, encontrar, la verdad de los hechos, toda vez que, en el marco de una controversia tributaria, la materia controvertida precisamente versará sobre las hipótesis de incidencia, aquéllos hechos imponibles señalados por el legislador; a los cuales se les aplicará el derecho correspondiente, salvo tratándose de apelaciones de puro derecho en cuyo caso la cuestión a dilucidar será el derecho.

Para Morón (2015) constituye evidente incumplimiento a este principio, que la autoridad instructora resuelva el expediente ajustándose únicamente a lo que las partes quisieron aportar. Añade además que este principio debería tener un alcance amplio para todo procedimiento administrativo, sea de oficio o de parte, constitutivo o recursal, general o especial (p. 89).

En esta medida, ciertamente aplicar el principio de verdad material constituye nuevamente un deber de la Administración Pública y especialmente de la administración tributaria, por una razón imperiosa: el interés público, interés que soporta a toda la Administración Pública.

También queremos destacar la importancia que para Caller Ferreyros (2013) constituye la verdad material; a saber:

Por consiguiente, es innegable la legitimidad que le ha reconocido el Tribunal Fiscal al principio de verdad material e impulso de oficio en el desarrollo del procedimiento administrativo en materia tributaria, lo que encuentra respaldo en el principio de legalidad y en el interés público que forma parte del contenido mismo de dicho procedimiento. (p. 149)

En adición queremos destacar que la verdad, tiene la categoría de bien jurídico, y en nuestra opinión es un bien jurídico, universal. Al respecto Rubio (2013) refiere que

conforme con la interpretación del Tribunal Constitucional, todos tienen derecho de conocer la verdad sobre los hechos que acontecen por actuación o no del Estado. “Tal derecho se traduce en la posibilidad de conocer las circunstancias de tiempo, modo y lugar en las cuales ellos ocurrieron, así como los motivos que impulsaron a sus autores. El derecho a la verdad, es en ese sentido, un bien jurídico colectivo inalienable” (p. 90).

1.2.5. Del principio “*iura novit curia*”

“*Dadme los hechos y os daré el derecho*” versa el principio *iura novit curia*, en clara alusión a que es el juez quien conoce los derechos. Se trata de un Principio General del Derecho.

La aplicación de este principio además constituye un aspecto esencial del debido proceso y en específico de la tutela jurisdiccional *efectiva*. Así mismo se fundamenta en el derecho que todo ciudadano tiene de acceder a la administración de justicia.

Es unánime la aplicación de este principio por parte del Tribunal Constitucional², así mediante fundamento de la sentencia recaída en el expediente número 0569-2003/AC señala expresamente el Tribunal lo siguiente:

El aforismo *iura novit curia* y su aplicación en los procesos constitucionales.

Distinto, pero también importante para una eficiente protección de derechos, es el caso del aforismo *iura novit curia*, contemplado en los artículos VII del Título Preliminar del Código Civil y del Código Procesal Civil, aplicable supletoriamente a los procesos constitucionales, conforme al artículo 63° la Ley N.º 26435. Aquel precepto establece que “(el Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente (...))”.

Dicho aforismo, literalmente significa “El Tribunal conoce el derecho” y se refiere a la invocación o no invocación de las normas jurídicas que sirven de fundamento a las pretensiones esgrimidas por las partes dentro de un proceso. Al respecto, Luis Diez Picazo y Antonio Guillen (Sistema de Derecho Civil: Madrid, Tomos, 1982, pág.227)

² Del mismo modo sostiene el Tribunal Constitucional mediante sentencias recaídas en los expedientes N° 02094-2005-PA/TC, 00569-2003-AC/TC, 00905-2001-AA/TC y 00797-1999-AA/TC.

exponen que el juez puede alterar el fundamento jurídico de la pretensión de la parte [...]”.

Aun cuando este no sea el principio que pudiera ser que viene siendo aplicable a este caso, consideramos importante referirnos a él, a fin de determinar el contenido de sus alcances. Así, a diferencia de las situaciones resueltas sobre la base de la aplicación del principio de suplencia de queja deficiente, por aplicación del aforismo *iura novit curia*, el juez tiene el poder-deber de identificar el derecho comprometido en la causa, aun cuando no se encuentre expresamente invocado en la demanda. De este modo el juez, como director del proceso, dice el derecho antes de emitir sentencia (Taipe Chávez, Sara. Algunas Reflexiones sobre el *iura novit curia*. En: Derecho Procesal. II Congreso Internacional .Lima 2002. Pág. 215), lo que no implica, en ningún caso, la modificación del objeto de la pretensión o de los términos de la demanda; es decir, que ello no puede suponer fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.

Por lo que, el primer límite, a la aplicación del principio, está constituido por los hechos que comprometen la controversia, de modo tal que no procede su aplicación para incorporar y decidir el conflicto de intereses en función a nuevos hechos incorporados al proceso.

Por su parte y en materia de fundamentos de derecho, queremos anotar la importancia de la sentencia del Tribunal Constitucional, recaída en el expediente número 0569-2003-AC-TC, según el cual:

Por aplicación del aforismo *iura novit curia*, el juez tiene el poder deber de identificar el derecho comprometido en la causa, aun cuando no se encuentre expresamente invocado en la demanda. De este modo el juez, como director del proceso, dice el derecho antes de emitir sentencia ... lo que no implica en ningún caso, la modificación del objeto de la pretensión o de los términos de la demanda; es decir, que ello no puede suponer fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.

Es así que, en nuestra opinión, en virtud del principio, el poder deber compromete sustancialmente a la apreciación jurídica de la controversia; sin vulnerar la petición del actor; precisamente Rubio (2013) advierte que el principio de *iura novit curia* está reconocido expresamente en el artículo VII del Título Preliminar del Código Civil, y está plenamente de acuerdo con la posición del Tribunal Constitucional, según la cual, cuando haya un pronunciamiento judicial en virtud de él sobre un asunto que la parte no pidió, no se está vulnerando la congruencia de la sentencia porque, en ese caso, “la ley obliga

a que el pronunciamiento del juez recoja la norma no argumentada y, consiguientemente, ajuste el derecho invocado de la parte respectiva” (p. 121).

Es decir, no existe vulneración al principio de congruencia, cuando por aplicación del principio *iura novit curia*, se aplica el derecho respectivo. Por el contrario, si por aplicación del principio *iura novit curia* se incorpora nuevos hechos a la controversia, definitivamente se vulnera el principio de congruencia. Por tal razón resulta de vital importancia la vinculación entre ambos principios a fin de determinar la solución al conflicto de intereses entre las partes involucradas.

Siendo además que el Tribunal Constitucional del Perú³, ha reconocido que el principio *iura novit curia* está contemplado en el artículo VII del Título Preliminar del Código Civil y del Código Procesal Civil, y además en el artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, mediante sentencia recaída en el expediente número 1976-2005-PHC/TC, en los siguientes términos:

El aforismo *iura novit curia* y su aplicación en los procesos constitucionales.

7. El *iura novit curia* constitucional, contemplado en el artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional, establece que “(...) el órgano jurisdiccional competente debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente”. Respecto a dicho principio y a sus relaciones con el principio de congruencia de las sentencias o, a su turno, con la necesidad de que se respete el contradictorio, este Colegiado, en el fundamento N.º 4 de la STC N.º 905-2001-AA/TC, aplicable *mutatis mutandis* al caso de autos, ha establecido que no considera que estos resulten “(...) afectados por el hecho de que el juez constitucional se pronuncie por un derecho subjetivo no alegado por la demandante, pues una de las particularidades de la aplicación del principio *iura novit curia* en el proceso constitucional es que la obligación del juzgador de aplicar correctamente el derecho objetivo involucra, simultáneamente, la correcta adecuación del derecho subjetivo reconocido en aquel. Y ello es así, pues sucede que el derecho subjetivo constitucional está, a su vez, reconocido en una norma constitucional, norma ésta, como la del inciso 7) del artículo 2.º de la Constitución, que es indisponible para el Juez Constitucional y que, en consecuencia, aunque no haya sido invocada, debe aplicarse. Además, no puede

³ Ha hecho lo propio, mediante sentencias recaídas en los siguientes expedientes: Exp. 05328-2006-PHC/TC, Exp. N.º 0905-2001-AA/TC; Exp. N.º 3481-2005- HC/TC.

olvidarse que el contradictorio en el amparo, por lo general, no se expresa de manera similar a lo que sucede en cualquier otro ámbito del derecho procesal, en particular, si se tiene en cuenta la posición y el significado de la participación de las partes (sobre todo, la demandada) en el presente proceso; de manera que la comprensión y respeto del contradictorio en el amparo ha de entenderse, no conforme a lo que se entiende por él en cualquier otro proceso, sino en función de las características muy particulares del proceso constitucional

Por su parte, Monroy Galvez (1996) al referirse al principio de congruencia, añade que dicho principio ha sido acogido por el artículo VII del Título Preliminar del Código Procesal Civil (p. 91).

Por lo tanto, existe vinculación entre el principio iura novit curia y el principio de congruencia, ambos recogidos por nuestra legislación nacional, específicamente por el artículo VII del Código Civil, del Código Procesal Civil y artículo VIII del Título Preliminar del Código Procesal Constitucional.⁴

Siendo además de relevante importancia la incorporación de ambos principios, de manera positiva en nuestro sistema legal como estructura jurídica. Por lo que, a fin de resolver los conflictos, el órgano resolutor de conflictos está autorizado a la aplicación de esta norma, que recoge ambos principios, en aplicación de la norma IX del Código Tributario. A tales efectos, resulta además pertinente el pronunciamiento del propio Tribunal Constitucional cuando sostiene, mediante sentencia recaída en el expediente número 047-2004-AI/TC que un sector de la doctrina considera que los principios generales también son considerados como normas aun cuando en algunos casos los principios no sean expresos; hay casos en los que los principios adoptan expresamente la

⁴Código Civil.

Aplicación de norma pertinente por el juez

Artículo VII.- Los jueces tienen la obligación de aplicar la norma jurídica pertinente, aunque no haya sido invocada en la demanda.

Código Procesal Civil

Juez y Derecho.-

Artículo VII.- El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.

Artículo VIII.- Juez y Derecho

El órgano jurisdiccional competente debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente.

estructura jurídica de norma, cuando el principio es incorporado a la disposición o texto normativo; y que en tal sentido los principios son una clase de norma.

Al respecto además podemos advertir que el principio de congruencia ha sido catalogado por Rubio Correa (2013), como una especie del género del debido proceso y además reconoce, de manera implícita, una vinculación entre el principio de iura novit curia y el principio de congruencia, que se refleja en la siguiente posición; a saber:

El principio de congruencia de las sentencias es un principio que constituye una especie del género del debido proceso y significa que, al sentenciar, el juez debe respetar el contradictorio del proceso, eso es, debe pronunciarse sobre los diversos aspectos de las pretensiones postuladas por los justiciables y solo sobre ellos de acuerdo a ley, pues puede ocurrir que las partes pidan pronunciamientos que las leyes impiden hacer o a la inversa, que la ley exija determinados pronunciamientos que las partes no piden (p. 119).

De modo tal que, siguiendo al citado autor no existe identidad entre el principio de iura novit curia y el principio de congruencia, sino por el contrario *“puede ocurrir que las partes pidan pronunciamientos que las leyes impiden hacer o a la inversa que la ley exija determinados pronunciamientos que las partes no piden”* [cursivas añadidas].

Debemos además tener en consideración que el principio iura novit curia es un principio general del derecho; principio que se aplica, conforme hemos descrito en la legislación, en el proceso civil, en el proceso constitucional y de aplicación también en los procesos contenciosos tributarios.

Ahora bien, en líneas de Meroi (2007) el principio iura novit curia, ha sido analizada como presunción, principio o regla y como principio construcción; así expresamente define:

i) como presunción, ya que presume que el juez conoce el derecho aplicable al caso, lo que exime a las partes de tener que probarlo; ii) como principio o regla, esto es, como un deber del juez de conocer el derecho y de resolver el conflicto conforme a éste y a pesar del derecho invocado por las partes; y, iii) como un “principio – construcción” vista como elaboración de la ciencia jurídica que sistema el ordenamiento jurídico, articula las funciones legislativa y jurisdiccional y se configura como un armazón o estructura que sostiene toda la organización jurídica (como se citó en Sologuren, 2015, p. 122).

Sostenemos que el juez, y todo órgano que resuelve controversias, tiene el deber de aplicar este principio. Al respecto debemos advertir la naturaleza de un proceso civil, proceso por excelencia dispositivo y el reconocimiento de la aplicación del mencionado principio, con mayor razón su aplicación en un proceso no dispositivo, sino por el contrario público, en la medida que involucra el interés público, como es el proceso contencioso tributario.

Precisamente y en líneas de Quiroga León (2014) la administración pública también ejerce justicia: la justicia administrativa. Su característica principal es no ser terminal, ya que, conforme a la Constitución, sus decisiones soportarán control judicial, añadiendo en atención a la aplicación de los principios lo siguiente:

Pero, al mismo tiempo que este esquema de justicia administrativa puede ser riguroso y severo, también está rodeado de esenciales garantías del debido proceso (que la doctrina constitucional y jurisprudencial ha extendido a la justicia administrativa). Así, a ningún administrado se le podrá sancionar dos veces por lo mismo (*non bis in idem*); el TSRA está obligado a reconducir las pretensiones equívocas al correcto derecho (*Iura novit curia*), debe observar la prescripción extintiva de responsabilidad cuando sea invocada por su beneficiario, solo puede sancionar por lo que esté expresamente previsto en la ley de sanción (legalidad y tipicidad), las resoluciones deben estar debidamente motivadas, existe el derecho a la instancia plural y no se puede aumentar una sanción impuesta de primera instancia ante la apelación del sancionado (*reformatio in peius*), por citar algunos principios esenciales que rodean al debido proceso y al esencial derecho de defensa, que no solo recoge la normatividad administrativa, sino que parte de la Constitución y del Pacto de San José, vigente para el Perú desde el 11 de julio de 1978. (párr. 6).

Por lo que, todo órgano que imparte justicia administrativa, tiene el deber de aplicar este principio al momento de resolver la controversia. En efecto, nos referimos al órgano resolutor de controversias en primera instancia, así como el Tribunal Fiscal, órgano competente en instancia de apelación.⁵

⁵ Código Tributario

Artículo 133.- Órganos competentes

Conocerán de la reclamación en primera instancia:

1.2.6. Del principio de congruencia

En líneas del Tribunal Constitucional el principio de congruencia es un principio que rige la actividad procesal, obligando al órgano jurisdiccional a pronunciarse sobre las pretensiones postuladas por los justiciables; así lo ha señalado el Tribunal en la sentencia recaída en el expediente número 1300-2002_HC_TC.

Siguiendo a Monroy (1996) el principio de congruencia implica, no darle a una parte más de lo que ésta pide *ne eat iudex petita parium*, y añade que este principio es de aplicación absoluta en el proceso civil; así, explica como fundamento de tal categoría, de lo absoluto, la naturaleza privada de los derechos involucrados, no obstante ser, las normas que regulan el proceso, de naturaleza pública (p. 90).

Por lo tanto, *mutatis mutandis, ad maioris ad minus*, en la medida que los derechos involucrados tengan un contenido de interés público, el principio será relativo.

En efecto, y como la doctrina administrativa así lo sostiene, el interés público, constituye para el Derecho Administrativo, uno, de los pilares esenciales.

Precisamente la Ley del Procedimiento Administrativo General, no incorpora expresamente, en su texto positivo el principio de congruencia (comprendido desde la noción del Derecho Procesal Civil) en el Capítulo IV relativo a los principios del

1. La SUNAT respecto a los tributos que administre y a las Resoluciones de Multa que se apliquen por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.

2. Los Gobiernos Locales.

3. Otros que la ley señale.

Artículo 101.- Funcionamiento y atribuciones del Tribunal Fiscal

Son atribuciones del Tribunal Fiscal:

1. Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP.

También podrá conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de Multa que se apliquen por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria."

procedimiento administrativo, por el contrario añade que la regulación del Derecho Procesal Civil sólo es aplicable en la medida que sea compatible con el régimen administrativo.⁶

Precisamente en esta línea, un Tribunal Administrativo⁷ mediante acuerdo de Sala Plena, ha señalado como fundamento respecto a la aplicación del principio de congruencia, en materia administrativa lo siguiente:

La aplicación del principio de congruencia en el procedimiento administrativo tiene sus matices propios, ya que el funcionario público no agota su cometido y obligaciones con el análisis y pronunciamiento sobre lo expuesto por el administrado, sino que debe resolver sobre cuántos aspectos obren en el expediente, cualquiera sea su origen. Es por ello que, en principio la Administración debe pronunciarse no sólo sobre lo planteado en el recurso sino también sobre aspectos que pudieran haber surgido durante la tramitación del expediente, provengan del escrito inicial, de modificaciones cuantitativas o cualitativas del petitorio o de la información oficial a que se tuviera acceso y consten en el expediente.

Pues bien, ciertamente esos matices propios implican, en materia de derecho administrativo, la existencia de un principio que denominamos “principio de congruencia administrativa”; esto es, es un principio con particularidades propias aplicable a un procedimiento administrativo y que no implica reconocer una identidad entre petición y resolución.

En efecto, en materia administrativa, el capítulo referido al fin del procedimiento administrativo, contiene una disposición expresa, sobre la congruencia, que deben

⁶ Al respecto revisar el numeral 1.2. del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General. La Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, instituye los siguientes principios de todo procedimiento administrativo; a saber: legalidad, debido procedimiento, impulso de oficio, razonabilidad, imparcialidad, informalismo, presunción de veracidad, conducta procedimental, celeridad, eficacia, verdad material, participación, simplicidad, uniformidad, Siendo relevante además la revisión del numeral 1.2 de la norma IV de la referida ley.

⁷ Acuerdo de Sala Plena N° 002-2012, correspondiente al Tribunal de Contrataciones del Estado, que aprobó el siguiente acuerdo: evaluación y adopción de criterio respecto de los alcances de los artículos 114° y 118° del reglamento de la Ley de Contrataciones del Estado, referidos a la oportunidad de plantear los puntos controvertidos en la interposición y trámite de recursos de apelación.

contener las resoluciones administrativas, que ponen fin al procedimiento administrativo.

8

Al respecto se sostiene que la resolución será congruente con las peticiones formuladas por el administrado, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la administración de iniciar de oficio un nuevo procedimiento, de ser el caso.

Precisamente destacamos que según Morón (2015) en el ámbito administrativo, en especial el procesal administrativo, la aplicación de la congruencia “tiene sus matices propios, por cuanto el deber de oficialidad y satisfacción de los intereses públicos, otorga al procedimiento administrativo, tal singularidad a la congruencia que la resolución puede decidir imperativamente por cuantas cuestiones hayan sido planteadas en el expediente” (p. 566).

En consecuencia, en el procedimiento administrativo, el principio de congruencia, adquiere una singularidad particular, constituyendo el interés público, el fundamento para una aplicación relativa del mencionado principio, principio que reiteramos, no debe ser entendido como identidad entre petición y resolución.

En efecto, en esta misma corriente, tratándose del procedimiento contencioso tributario, y precisamente en el ámbito contencioso administrativo, constituye una disposición general, aplicable, aquélla según la cual las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente.⁹

En consecuencia en materia contencioso tributario administrativa, procede la aplicación relativa del principio de congruencia por el fundamento del interés público y

⁸ Artículo 187.- Contenido de la resolución

187.1 La resolución que pone fin al procedimiento cumplirá los requisitos del acto administrativo señalados en el Capítulo Primero del Título Primero de la presente Ley.

187.2 En los procedimientos iniciados a petición del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la administración de iniciar de oficio un nuevo procedimiento, si procede.

⁹ Artículo 129° de Código Tributario, contenido de las resoluciones.- Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

además por el deber que le asiste a la Administración Tributaria de actuar con oficiosidad con el fin de encontrar la verdad material. Razón por cual denominamos la existencia de un *principio de congruencia administrativa*.

Debemos tener en consideración además; que, la congruencia también se produce en distintos niveles, la decisión debe estar acorde con los hechos, y las pruebas aportadas y actuadas y no necesariamente en congruencia con el derecho invocado por las partes, toda vez que es el juez quien conoce el derecho. De ahí la importancia de la relación estrecha entre este principio y el principio *iura novit curia*, reconocida en la misma estructura jurídica de la Norma VII del Código Procesal Civil peruano.

Ahora bien, resulta de mucho interés cuando el Tribunal Constitucional sostiene las razones que fundamentan el cumplimiento del principio de congruencia en un proceso civil, de naturaleza eminentemente dispositiva, mediante sentencia recaída en el expediente número 03151-2001-AA/TC; a saber:

El Tribunal, con base en su jurisprudencia, ha subrayado que el deber de respetar el principio de congruencia se encuentra garantizado por el derecho a la motivación de las resoluciones judiciales. Sin embargo no es este último derecho el que sólo puede resultar lesionado a consecuencia de no respetarse el referido principio de congruencia. En efecto, en el ámbito del proceso civil, la infracción del deber de congruencia supone no sólo la afectación del principio dispositivo al cual también se encuentra sumergido el proceso civil, sino que a consecuencia de ello se puede afectar otros derechos constitucionalmente protegidos, verbigracia el derecho de defensa y, en determinadas ocasiones, el derecho a ser juzgado por un juez imparcial.

Sin perjuicio claro está, de su aplicación en otros procesos de naturaleza distinta como el proceso contencioso tributario, con sus particularidades propias.

Ahora bien, queremos también resaltar el contenido del principio de congruencia para el Tribunal Fiscal, plasmado en la resolución número 05356-8-2013, según el cual no se aprecia una vulneración al principio de congruencia cuando la resolución apelada expone las razones fácticas y el sustento legal respectivo siempre que se limite a los hechos controvertidos.

Así mismo, resulta de interés la vinculación del principio de congruencia con el principio de motivación de las resoluciones, en los siguientes términos invocados por el

Tribunal Constitucional, mediante sentencia recaída en el expediente número 3151-2006-AA/TC; que citamos a continuación:

La motivación de las resoluciones judiciales constituye una garantía que asegura que quien adopta la decisión no lo hace por capricho, con apoyo insuficiente en un Estado de Derecho, sino que tiene datos objetivos para respaldarla. Ese “dato objetivo” tradicionalmente se ha entendido como referido a las normas jurídicas. Existen razones, sin embargo, para extender este razonamiento a las alegaciones de las partes, los hechos acreditados en el expediente y las pruebas. En lo que aquí importa, un órgano judicial no podría sustentar su decisión en hechos que no hayan sido alegados por las partes, ni resolver sobre pretensiones que no hayan sido formuladas (congruencia).

Al respecto, este Tribunal ha sostenido que:

El derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales se respeta siempre que exista fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, por sí mismo, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa, o se presenta un supuesto de motivación por remisión. [STC 04228-2005-HC/TC, FJ 1 (énfasis agregado)].

Ahora bien siguiendo a Salamero (2012), el principio de congruencia suele ser explicado en sentido contrario haciendo referencia a tres tipos de incongruencia, ultra petita, citra petita y extra petita, y que a pesar que esta clasificación es habitual la doctrina también ha reconocido otras posibles clasificaciones, así por ejemplo, incongruencia positiva, negativa y mixta, que puede corresponder a la clasificación tradicional (p. 212).

Por su parte Monroy Gálvez (1996), en atención al principio de congruencia añade que hay un aforismo que versa: “*ne eat iudex ultra petita partium*, que poco más o menos significa que el juez no puede darle a una parte más de lo que ésta pide, señala además que se trata de un principio de antigua data, cuya vigencia es absoluta en el proceso civil” (p. 90).

Sobre la aplicación del principio de congruencia, en materia administrativa Morón Urbina (2015) ha señalado lo siguiente:

En el campo procesal administrativo, la aplicación de esta figura presenta sus matices propios, ya que el funcionario público no agota su cometido y obligaciones con el análisis y pronunciamiento sobre lo expuesto por el recurso del administrado, sino que al funcionario corresponde, como proyección de su deber de oficialidad y satisfacción de

los intereses públicos, resolver sobre cuantos aspectos obren en el expediente, cualquiera sea su origen. Por ello la congruencia en el procedimiento administrativo adquiere singularidad hasta configurar la necesidad que la resolución decida imperativamente cuantas cuestiones hayan sido planteadas en el expediente aportadas o no por el recurso. En tal sentido, el contenido mismo del expediente y no los extremos planteados por el recurso es el límite natural al requisito de la congruencia de las resoluciones administrativas. (p. 566).

En esta misma línea se pronuncia Santa María Pastor (como se citó en Salamero, 2012, p. 214) para quien el proceso contencioso administrativo aun cuando sea un instrumento puesto a disposición de las partes para la defensa de sus derechos e intereses, no se ha desvinculado por completo de sus raíces históricas, en el que era considerado un control abstracto de la legalidad de la actuación administrativa; de un control que originariamente era un auténtico autocontrol.

Añade Salamero esta singular característica se explica en los orígenes de la jurisdicción contencioso administrativa, que garantizaba exclusivamente el principio de legalidad en desmedro de las garantías e intereses de las partes. “Así, al margen de las pretensiones debatidas en el proceso, la función del órgano judicial era la de servir a la finalidad de controlar la legalidad de la actuación administrativa, pudiendo el juez alterar de un modo u otro el objeto procesal para servir a dicho fin” (p. 214).

La aplicación de este principio, además tiene vinculación con los aspectos de la pretensión del recurrente. A decir de Monroy (1996) el principio de congruencia judicial implica que el juez no puede omitir, alterar o exceder las peticiones contenidas en el proceso que resuelve; agregando la distinción, denominando incongruencia *citra petita* a la omisión en el pronunciamiento de alguna de las pretensiones; incongruencia *extra petita* cuando la decisión contiene una pretensión no demandada o esté referida a una persona ajena al proceso; y, finalmente la incongruencia *ultra petita* aquélla originada en el hecho que la decisión concede o adjudica más de lo que fue pedido (p. 91).

Ahora bien, debemos determinar cuál es el núcleo de la pretensión que la justicia (judicial o administrativa) no puede vulnerar; es decir, qué aspecto de la pretensión resulta intocable. Para ello debemos recurrir a los componentes de la pretensión.

Reconocida está en la doctrina procesalista que toda pretensión procesal, contiene dos componentes: la petición concreta y la razón de dicha petición. La distinción tiene

relevante importancia, por cuanto, de la distinción podemos advertir, o no, la vulneración al principio de congruencia.

Para tales efectos, queremos anotar la definición según Monroy (1996):

Dado que se trata de una manifestación de voluntad por la que se exige algo de otro, la *pretensión procesal* debe tener *fundamentación jurídica*, es decir, atrás de la exigencia del pretensor, debe invocarse un derecho subjetivo que sustente el reclamo.....

Por otro lado, además de la fundamentación jurídica, la pretensión procesal debe sustentarse en la ocurrencia de cierto número de hechos cuya eventual acreditación posterior a través de la actividad probatoria permitirá que la pretensión contenida en la demanda sea declarada fundada. En este caso, se trata de los fundamentos de hecho.....

Estos dos elementos de la pretensión procesal, los fundamentos de derecho y de hecho, apreciados de manera conjunta, se conocen con el nombre genérico de causa petendi, *iuris petitum* o *iuris petitio*. Otros autores han castellanizado el concepto y se refieren a él como la causa o razón de pedir.

Asimismo, la pretensión procesal tiene un elemento central, este es el pedido concreto, es decir, aquello que en el campo de la realidad es lo que el pretensor quiere sea una actuación del pretendido o sea una declaración del órgano jurisdiccional (p. 274).

En consecuencia, y en aplicación además del principio *iura novit curia*, la justicia administrativa o judicial, no podrá alterar los hechos de la pretensión ni el pedido concreto. Es decir, el órgano que resuelve está imposibilitado de variar el *petitum* que se deduzca del recurso, sin embargo sí podrá variar los motivos en los que dichas peticiones se anclan, es decir la causa de pedir o causa petendi.

Resultando además de especial interés referirnos al Pleno Jurisdiccional Nacional Contencioso Administrativo del año 2013, que plantea el siguiente debate: ¿Puede el juez otorgar en la sentencia estimatoria mayor derecho o cosa distinta a la peticionada, sin vulnerar el principio de congruencia? siendo en mayoría aprobada la conclusión plenaria según la cual, el juez del Proceso Contencioso Administrativo, al emitir una sentencia estimatoria, sí puede otorgar mayor derecho o cosa distinta a la peticionada conforme a la recepción del proceso como de tutela subjetiva plenaria y en observancia a la finalidad del proceso contencioso administrativo prevista en el artículo 41° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584.

En adición, no queremos dejar de referirnos a los fundamentos jurídicos de los diversos grupos que apoyaron por la conclusión plenaria, que referimos a continuación:

- Grupo N° 1: el juez del proceso contencioso administrativo, al emitir una sentencia estimatoria sí puede otorgar mayor derecho o cosa distinta a la peticionada conforme a la concepción del proceso como de tutela subjetiva plenaria, y en observancia a la finalidad del proceso contencioso administrativo prevista en el numeral 41° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584.
- Grupo N° 2: el juez del proceso contencioso administrativo, al emitir una sentencia estimatoria sí puede otorgar mayor derecho o cosa distinta a la peticionada conforme a la concepción del proceso como de tutela subjetiva plenaria, y en observancia a la finalidad del proceso contencioso administrativo prevista en el numeral 41° del TUO de la Ley N° 27584. Haciendo la salvedad que no podrá otorgar cosa distinta a la peticionada en el petitorio de la demanda.
- Grupo N° 3: el juez puede otorgar en la sentencia estimatoria, entendiéndose esto por fundada, mayor derecho o cosa distinta a la peticionada sin vulnerar el principio de congruencia, dado el artículo 41° inc. 2 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 así lo permite, pero haciendo la precisión que no se debe de exceder de la pretensión. Esta facultad discrecional del magistrado es una consecuencia del Contencioso Administrativo de plena jurisdicción, que tiene por finalidad brindar una efectiva tutela a la situación jurídica objeto del proceso; el Juez podrá ordenar las medidas necesarias para su efectiva tutela, aun cuando no hayan sido demandadas convirtiéndose esta decisión en una relativización o flexibilización al principio de congruencia.
- Grupo N° 4: sí se puede otorgar mayor o mejor derecho o cosa distinta a la peticionada, siempre que exista conexidad o sea consecuencia directa con la pretensión postulada y se respete el principio de contradicción en aquellos casos que sea necesario.
- Grupo N° 5: ante el principio su suplencia de oficio, el cual permite vulnerar el principio de congruencia, lo que está permitido por ley conforme al artículo 41° incisos 2 y 3 de la ley del proceso contencioso administrativo, la cual flexibiliza este último siempre y cuando el juez tutela la no afectación del derecho de defensa.

- Grupo N° 6: el juez del proceso contencioso administrativo, al emitir una sentencia estimatoria, debe sujetarse al petitorio de la demanda, no pudiendo otorgar mayor derecho o cosa distinta a la peticionada; sin perjuicio de disponer o adoptar las medidas que sean necesarias para lograr su eficacia.

Puesto a votación de la Comisión, no fue aprobada por lo que, los votos emitidos por este grupo se consideraron como abstenciones.¹⁰

- Grupo N° 7: el juez del proceso contencioso administrativo, al emitir una sentencia estimatoria, sí puede otorgar mayor derecho o cosa distinta a la peticionada conforme a la recepción del proceso como de tutela subjetiva plenaria y en observancia a la finalidad del proceso contencioso administrativo prevista en el artículo 41° del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584.
- Grupo N° 8: si bien la demanda contiene la parte denominada pretensiones, los hechos que se narran en la misma forman parte de ella; al ponerse en conocimiento de la parte demandada quien no los contradice, se entiende que ha aceptado los mismos, es por ello que, sin formar parte formal de la pretensión y no ser necesaria su inclusión dentro de los hechos controvertidos, su resolución en la sentencia resulta absolutamente válida, en aplicación del principio de Iura Novit Curia, que obliga al juez aplicar el derecho en atención a los hechos y lo pretendido. Entendiéndose que el juez no puede ir más allá de los hechos y porque el artículo 41° de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo lo permite literalmente por su naturaleza.

Pues bien y en atención al ejercicio de la facultad de reexamen prevista en el artículo 127° del Código Tributario, sostenemos que este artículo tiene implícito el reconocimiento de la aplicación del principio iura novit curia cuya mayor razón se sustenta en su relación con el denominado, “principio de congruencia administrativa”. En efecto una estrecha relación entre ambos principios, en materia de justicia administrativa, permite comprender con mayor razón el ejercicio de la facultad.

¹⁰ Esta postura, desestimada por el Pleno Jurisdiccional Nacional Administrativo del año 2013, parte de la premisa de la identidad entre petición (ambos componentes, petitum y causa petendi) y la resolución que resuelve el caso.

1.2.7. Del principio de prohibición de reforma en peor

La prohibición de la reforma en peor, es uno de los principios de interpretación constitucional. El Tribunal Constitucional se ha referido a éste, mediante sentencia expedida en el expediente número 1918-2002-HC_TC; este caso se suscitó a propósito de la sentencia, emitida por la Corte Suprema, mediante la cual, se sentenció al imputado a una pena privativa de la libertad, de 25 años, por la comisión del delito de tráfico ilícito de drogas, reformando así la sentencia dictada por la Sala Penal Superior Transitoria, que lo condenaba a 10 años de prisión. Declarando la nulidad de la sentencia objeto de demanda. Siendo de relevante interés los fundamentos que detallamos a continuación:

4. La interdicción de la *reformatio in peius* o reforma peyorativa de la pena es una garantía del debido proceso implícita en nuestro texto constitucional. Si bien tal interdicción se identifica íntimamente con el derecho de defensa, pues agravar una pena para condenar por un ilícito que no haya sido materia de acusación, importa una grave afectación del mentado derecho, es indudable que la proscripción de la *reformatio in peius* también tiene una estrecha relación con el derecho de interponer recursos impugnatorios. En efecto, y en la línea de lo mencionado en su momento por el Tribunal Constitucional Español (STC 45/1993, FJ 2º), admitir que el Tribunal que decide el recurso tiene facultad para modificar de oficio, en perjuicio y sin audiencia del recurrente, la sentencia íntegramente aceptada por la parte recurrida, sería tanto como autorizar que el recurrente pueda ser penalizado por el hecho mismo de interponer su recurso, lo que supone introducir un elemento disuasivo del ejercicio del derecho a los recursos legalmente previstos.

5. Este es el espíritu que subyace en la Ley N.º 27454 que modifica el artículo 300º del Código de Procedimientos Penales. Esta ley es clara en definir que si sólo el sentenciado solicita la nulidad de la sentencia condenatoria, *entonces el ius puniendi del Estado, cuyo poder se expresa en la actuación de la instancia decisoria, ha encontrado un límite: el cuántum de la pena no podrá ser aumentado. Distinto, como es lógico, será el caso en que el propio Estado haya mostrado su disconformidad con el establecimiento de la pena, a través de la interposición del recurso impugnatorio, pues en tal circunstancia el juez de segunda instancia queda investido incluso de la facultad de aumentar la pena, siempre que ello no importe una afectación del derecho a la defensa, esto es, siempre que no se sentencie sobre la base de un supuesto que no haya sido materia de acusación, como ha quedado dicho.* [cursivas nuestras].

En tal sentido, en líneas de lo señalado por el Tribunal Constitucional, basada además en un fallo del Tribunal Constitucional Español, la razón de la prohibición de la reforma en peor, se fundamenta en la imposibilidad de ejercer el derecho de defensa y el perjuicio que puede ocasionar el fallo, lo que implicaría a su vez un desincentivo a interponer recursos legalmente previstos.

Por lo tanto, y a fin de determinar la vulneración al principio, la afectación debe suponer necesariamente la vulneración al derecho de defensa y el perjuicio que puede ocasionar el fallo. Así pues, y según sentencia del Tribunal Constitucional el *quántum* de la pena no podrá ser aumentado, como ocurrió en el caso de 10 a 25 años de prisión; y, en efecto, tratándose de la privación de libertad, el perjuicio no podría ser otro que aquél según el cual, la privación de la libertad sea mayor a la originalmente imputada.

Ahora bien, la sentencia del Tribunal Constitucional Español, 45/1993 que sirviera de fundamento del Tribunal Constitucional del Perú, versó sobre una acotación del sistema de seguridad social español, que traemos a colación, dada la invocación recurrente de esta sentencia a propósito de la vulneración al principio en mención. En este caso¹¹, no obstante haber incidido evidentemente en el *quántum*, al haber estimado, la instancia superior, una situación de derecho que implicaba a su vez una menor pensión, para el Tribunal Constitucional Español no se habría vulnerado el principio de reforma en peor, por cuanto la sentencia, objeto de impugnación, era congruente con la primera petición planteada por la actora, no obstante haber sido “mejorada” por el magistrado de trabajo.

Precisamente, es de nuestro interés plasmar, precisamente el caso que motivó el contenido y alcances de la prohibición de la reforma en peor; antes descrito siendo

¹¹ Seguido ante el Tribunal Constitucional Español, a la actora, en vía administrativa, se le había reconocido la incapacidad permanente total (para efectos didácticos denominaremos invalidez nivel 1) sin derecho a pensión. La actora impugnó solicitando la pensión. La magistratura de trabajo, denegó la pensión y además declaró a la actora en situación de incapacidad permanente absoluta (para efectos didácticos denominaremos invalidez nivel 2, de mayor grado, con mayor derecho a pensión). La actora impugnó solicitando se le otorgue la pensión para esta nueva incapacidad determinada por la magistrada de trabajo, siendo mayor a la originalmente solicitada. La Sala estimó el recurso pero rebajó el grado de invalidez al determinar que sólo padecía de incapacidad permanente total (invalidez nivel 1) con la correspondiente rebaja en la cuantía de la pensión. Es decir, retornó a la primera pensión (menor) solicitada. La actora cuestionó que la Sala había incurrido en *reformatio in peius* al concederle una pensión menor al estado de incapacidad determinado por la magistrada de trabajo. Esta vulneración fue desestimada por el Tribunal Constitucional Español, al considerar que la sentencia respetó los límites de congruencia del recurso interpuesto en conexión con la petición original.

además de relevante interés la definición del principio, emitido por el Tribunal Constitucional Español mediante sentencia 45/1993; a saber:

Este Tribunal ha tenido ocasión de pronunciarse en múltiples ocasiones acerca de la llamada *reformatio in peius*, sentando una doctrina consolidada (cfr. entre otras, SSTC 15/1987, 91/1988, 116/1988, 143/1988, 120/1989, 40/1990). La figura de la reforma peyorativa consiste, como es sabido, en la situación que se produce cuando la posición jurídica de la parte procesal que interpone un recurso resulta empeorada exclusivamente como consecuencia de su recurso, es decir, sin que medie impugnación directa o incidental de la contraparte y sin que el empeoramiento sea debido a poderes de actuación de oficio del órgano judicial. Pues bien, la prohibición de la *reformatio in peius*, aun no estando expresamente constitucionalizada en el art. 24 C.E., debe considerarse una exigencia también en el proceso laboral, de modo que la violación de la prohibición de *reformatio in peius* adquiere relevancia constitucional y es susceptible de amparo cuando sea encuadrable en la prohibición de indefensión del art. 24.1 C.E. En otros términos, la *reformatio in peius* es una modalidad de incongruencia procesal, cuya prohibición aparte de un principio general del Derecho procesal tradicionalmente expresado en el brocardo *tantum devolutum quantum appellatum*, conecta con el art. 24.1 de la C.E. a través de la prohibición de indefensión. Se entiende así que es la impugnación de una Sentencia la que opera la investidura de jurisdicción del tribunal *ad quem*, que determina la posibilidad de que éste desarrolle los poderes que tiene atribuidos, con la limitación determinada por la pretensión de parte y a salvo los poderes legalmente ejercitables *ex officio*. Admitir que el Tribunal decisor del recurso tiene facultad para modificar de oficio, en perjuicio y sin audiencia del recurrente, la Sentencia íntegramente aceptada por la parte recurrida sería tanto como autorizar que el recurrente pueda ser penalizado por el hecho mismo de interponer su recurso, lo que supone introducir un elemento disuasorio del ejercicio del derecho a los recursos legalmente previstos que no contempla el ordenamiento procesal. En la medida en que esa omisión legal implica que el recurrente no ha de defender en vía de recurso los puntos no controvertidos de la sentencia recurrida, la *reformatio in peius* conduce en principio por definición a la indefensión del recurrente.

Por lo que, para el Tribunal Constitucional Español, la vulneración al principio de prohibición de reforma en peor, supone incorporar puntos no controvertidos y con ello ocasionar la indefensión del recurrente. Es decir, es enfático en la vulneración del derecho de defensa ante la incorporación de puntos no controvertidos.

Ahora bien, en atención al caso que suscitó el pronunciamiento del Tribunal Constitucional Español, se pone en evidencia, una afectación al *quántum* de la petición inicial de la actora, si ésta se ve afectada, en peor, sí se incurriría en reforma peyorativa; por el contrario no se afectaría si el *quántum* de la petición inicial no fuera afectada; por lo que somos de la posición que el contenido de la vulneración al principio de prohibición de la reforma en peor supone necesariamente *sine qua non* una vulneración al *quántum* de la petición primigenia del recurrente. Dicho de otro modo, *contrario sensu*, no constituye vulneración una reforma mejor o sustancialmente parecida.

Resultando, tanto del Tribunal Constitucional del Perú, como del Tribunal Constitucional Español, una medida económica para determinar el daño que podría ocasionarse al recurrente; es decir, debe producirse una afectación del *quántum* de la pretensión para referirnos realmente a una reforma peyorativa. En efecto, y en nuestra posición, en base a los fundamentos antes invocados, debe producirse ineludiblemente, como principal argumento, una afectación de la pretensión económica para encontrarnos ante una situación de vulneración del principio.

Esta afectación, en materia tributaria tendrá evidentemente una connotación económica. Dicho esto, tenemos como primer parámetro de vulneración del principio, el *quántum* de la afectación; como segundo, la vulneración al derecho de defensa, siendo ésta otra de las razones de la vulneración al principio de prohibición de reforma en peor.

Por su parte, Rubio Correa (2013) al referirse a la prohibición de la reforma en peor, señala que la interdicción de la *reformatio in peius* o reforma peyorativa de la pena es una garantía del debido proceso implícita en nuestro texto constitucional. Añade además, que El Tribunal Constitucional sostiene que la *reformatio in peius* es como penalizar al recurrente por el hecho de haber interpuesto el recurso impugnatorio y, por lo mismo, estima que afecta el derecho (y principio) de defensa que es central dentro de la estructura del debido proceso protegido por la Constitución. (pp. 362-363).

Por lo que la prohibición de la reforma en peor, tiene como correlato la vulneración al debido proceso, constituyendo éste un derecho fundamental del recurrente.

El Tribunal Constitucional del Perú, ha señalado que la prohibición de la reforma en peor es un principio implícito en el debido proceso, reconocido por el numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú.

Asimismo y a fin de comprender la razón de la prohibición de la reforma en peor, además queremos citar el fundamento del Tribunal Constitucional según sentencia recaída en el expediente número 0787-2003-HC-TC; a saber:

En materia penal, la interposición de un medio impugnatorio tiene la virtud de determinar la competencia del órgano judicial superior, en el sentido de que éste no puede: a) modificar arbitrariamente el ilícito penal con el que se venía juzgando al procesado; y, b) aumentar la pena inicialmente impuesta, si ningún otro sujeto procesal ha hecho ejercicio de los medios impugnatorios. Como expresa el artículo único de la Ley N.º 27454, que modifica el artículo 300º del Código de Procedimientos Penales, "si el recurso de nulidad es interpuesto por uno o varios sentenciados, la Corte Suprema sólo puede confirmar o reducir la pena impuesta y pronunciarse sobre el asunto materia de impugnación", salvo que el medio impugnatorio haya sido interpuesto también por el Ministerio Público, en cuyo caso "la Corte Suprema podrá modificar la pena impugnada, aumentándola o disminuyéndola, cuando ésta no corresponda a las circunstancias de la comisión del delito.

Una exigencia de esta naturaleza, por un lado, se deriva de la necesidad de respetar el derecho de defensa de la persona sometida a un proceso penal, lo cual no se lograría si, destinando su participación a defenderse de unos cargos criminales –precisados en la denuncia o en la formulación de la acusación fiscal– termina siendo condenado por otros, contra los cuales, naturalmente, no tuvo oportunidad de defenderse; y, por otro, no puede modificar la pena aumentando los extremos de la sanción, pues es indudable que, no habiendo interpuesto medio impugnatorio el representante del Ministerio Público, aquel extremo debe entenderse como consentido y, por tanto, prohibido de reformarse para agravar la pena. De este modo, tal prohibición se encuentra contenida implícitamente en el derecho constitucional al debido proceso, reconocido en el inciso 3) del artículo 139º de la Constitución.

Dicho esto, la reforma en peor tiene una excepción: cuando el Ministerio Público impugna y acota una nueva pena; es decir, cuando se manifiesta legítimamente el ius puniendi del Estado.

Además de lo señalado, añadimos otro concepto al contenido del principio de la prohibición de la reforma en peor: que la modificación de la situación jurídica del recurrente sea arbitraria.

Ahora bien, en materia administrativa, la prohibición de la reforma en peor no está reconocida de manera absoluta por la ley general administrativa, toda vez que, permite en dicho caso (posibilidad de reforma en peor) iniciar un nuevo procedimiento.

En efecto, según el artículo 187.2 de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, en los procedimientos iniciados a petición del interesado, la resolución será congruente con las peticiones formuladas por éste, sin que en ningún caso pueda agravar su situación inicial y sin perjuicio de la potestad de la administración de iniciar de oficio un nuevo procedimiento, si procede.

Así las cosas, como nuevo contenido del principio de prohibición de reforma en peor, se busca impedir agravar la situación inicial; es decir, en línea del caso que describimos y que suscitó el pronunciamiento del Tribunal Constitucional Español¹², la reforma debe ser congruente con la petición original, y añadimos además que esto no significa identidad con la petición inicial, como sostenemos en el punto referido al principio de congruencia.

El Tribunal Constitucional mediante sentencia expedida según expediente número 1803-2004-AA/TC, en materia sancionatoria administrativa tributaria, ha señalado la vulneración al principio, por los siguientes fundamentos:

25. La prohibición de la reforma peyorativa o *reformatio in peius*, como la suele denominar la doctrina, es una garantía implícita en nuestro texto constitucional que forma parte del debido proceso judicial (cf. Exp. 1918-2002-HC/TC) y está orientada precisamente a salvaguardar el ejercicio del derecho de recurrir la decisión en una segunda instancia sin que dicho ejercicio implique correr un riesgo mayor de que se aumente la sanción impuesta en la primera instancia.

26. En este sentido, este Tribunal declara que la garantía constitucional de la prohibición de reforma peyorativa o *reformatio in peius* debe entenderse como una garantía que proyecta sus efectos también en el procedimiento administrativo sancionador y, en general, en todo procedimiento donde el Estado ejercite su poder de sanción y haya establecido un sistema de recursos para su impugnación.

¹² Según el cual la autoridad administrativa habría concedido en instancia superior mayor derecho a pensión, superior a la petición original invocada por el actor. Sentencia 45/1993 del Tribunal Constitucional Español.

27. En consecuencia, en el presente caso, al haberse incrementado el monto de la multa como consecuencia del ejercicio de un derecho constitucional, dicho incremento producido al confirmarse la Resolución N.º 134-02-0006188, mediante Resolución N.º 136-4-01814/SUNAT –ambas resoluciones de la Intendencia Regional de Junín– resulta nulo; y las normas que así lo autorizan, inaplicables por ser violatorias del derecho de defensa, del derecho a los recursos y a la garantía constitucional de la prohibición de reforma peyorativa conforme se ha señalado en los párrafos precedentes.

En esta misma línea se ha pronunciado el Tribunal Constitucional, mediante sentencia recaída en el expediente número 0806-2006-PA/TC; a saber.

Uno de esos derechos implícitos a la tutela procesal efectiva es la prohibición de la *reformatio in peius*. En efecto, en reiterada jurisprudencia este Tribunal ha señalado lo siguiente:

“[I] a interdicción de la *reformatio in peius* o ‘reforma peyorativa de la pena’, es una garantía del debido proceso implícita en nuestro texto constitucional, la cual se relaciona con los derechos de defensa y de interponer recursos impugnatorios. De acuerdo con dicha garantía, el órgano jurisdiccional que conoce de un proceso en segunda instancia no puede empeorar la situación del recurrente en caso de que sólo éste hubiese recurrido la resolución emitida en primera instancia.” (Cf. últimamente, Fund. Jur. Núm. 3, STC N.º 0553-2005-HC/TC).

La prohibición de la *reformatio in peius* se encontraba prevista en el artículo 300º del Código de Procedimientos Penales –modificado por la Ley N.º 27454–, al establecer que

"Si el recurso de nulidad es interpuesto por uno o varios sentenciados, la Corte Suprema sólo puede confirmar o reducir la pena impuesta y pronunciarse sobre el asunto materia de impugnación”.

Precisamente en esta línea Madau (2013) sostiene que la doctrina mayoritaria se inclina por la aplicación de los principios del derecho penal al derecho administrativo sancionador, basados en la identidad sustancial entre los ilícitos administrativos y los ilícitos penales (p. 265).

Al respecto sostenemos que dicha identidad sustancial no acontece en materia de derechos sustantivos.

Del mismo modo el III Pleno Jurisdiccional Distrital en materia contencioso administrativo del año 2010, ante el debate si era jurídicamente viable que la jurisdicción contencioso administrativa, cuando por sentencia anula actos administrativos derivados

de procedimientos sancionadores y/o disciplinarios en los que haya impuesto determinada sanción, pueda sustituirse a la autoridad administrativa y en ejercicio de la plena jurisdicción imponer sanciones distintas a las contenidas en el acto administrativo; por mayoría acordaron que sí era posible la sustitución, siempre que, imponga una menor sanción en el acto anulado por la autoridad judicial.

De lo que podemos concluir que la posición del Tribunal Constitucional al respecto, es indiscutible en materia de derecho penal y derecho administrativo sancionador.

Por otro lado, queremos señalar la posición, referida a la vulneración del *quántum* de la pretensión del recurrente, según la sentencia del Tribunal Constitucional Económico Administrativo-Central del 30 de marzo de 1989 (como se citó en Gamba, 2006, p. 59) según el cual:

CONSIDERANDO 3º: Que a este aspecto hay que manifestar que la valoración recurrida, cifrada en 108.000.450 pesetas, adolece del mismo defecto que provocó el fallo estimatorio del 30 de septiembre de 1987, esto es, de una ausencia total de motivación que impide que la interesada pueda conocer los criterios determinantes de la misma. Por ello y dado que el vicio es de suficiente entidad como para determinar la anulación de la comprobación de los valores así efectuada, procede anularla ordenando que se realice de nuevo en forma motivada, si bien teniendo presente que, en virtud del principio de la reforma in peius, reiteradamente proclamado por este Tribunal, la nueva valoración que se atribuya no podrá superar la cuantía de 21.000.000 de pesetas, fijada inicialmente por la Oficina Liquidadora de Estepona.

En esta línea y refiriéndose al *quántum* de la pretensión, existe vinculación entre el incremento del *quántum* y vulneración del principio de prohibición de reforma en peor.

Ahora bien, en lo que corresponde al *quántum* de la pretensión y su vinculación con el principio de congruencia, Monroy Gálvez (1996) añade:

También esta es una regla válida, en general, para el proceso civil de todos los países europeos occidentales, y ciertamente también para los países del common law. En ninguno de estos países, como regla general, es lícito al juez civil condenar al demandado a pagar al actor un resarcimiento de mil dólares si el actor se ha limitado a pretender quinientos. La condena a pagar mil dólares estaría viciada, en efecto, por ultra petición:

la misma sería lesiva a la regla secular, expresada por el antiguo aforismo *ne eat iudex ultra petita partium*. (p. 91)

Por lo tanto, son contenidos y razones de la prohibición de la reforma en peor: el derecho de defensa, que implica no dejar en estado de indefensión al recurrente; el *quántum* de la petición, que supone no afectar la impugnación de la pretensión económica del recurrente; la congruencia con la petición original, que no implica identidad con la petición del recurrente; y, finalmente, impedir una modificación arbitraria de la situación original. Todo ello supone, implícitamente un debido proceso, un derecho fundamental del recurrente reconocido por el numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, según el cual constituye un principio y derecho de la función jurisdiccional la observación del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

La vulneración al principio de prohibición de la reforma es referida a propósito del ejercicio de la facultad de reexamen (cuyo contenido y alcances definimos en el siguiente capítulo); así para Gamba Valega (2006):

Es sabido que el artículo 127° del Código Tributario faculta a la Administración a que al momento de resolver efectúe un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido.

Del texto de la norma podría interpretarse (¡literalmente!) que al momento de resolver la Administración podría incluso agravar la situación de contribuyente, incluyendo – por ejemplo- nuevos reparos en la resolución del asunto. Sin embargo, ello significaría una lesión al derecho a recurrir, habida cuenta que la interposición de un recurso no puede importar una situación *peor* que la anterior a la presentación del mismo.

Por ello, una interpretación acorde con el texto constitucional nos llevaría a la conclusión de que la facultad de reexamen puede ejercerse, siempre y cuando no se agrave la situación del contribuyente. (p. 59)

Por su parte Bardales Castro (2013) señala que la vulneración al principio de prohibición de la reforma en peor se produce en los siguientes términos, cuando se ejerce la facultad de reexamen:

(ii) La prevalencia del principio de congruencia e interdicción de la reforma peyorativa (reforma in peius).

(...)

Por tal motivo, cuando el Artículo 127 del Código Tributario dispone que el órgano resolutor podrá realizar un nuevo examen completo a los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, consideramos que debe entenderse referidos a los mismos aspectos antes indicados (hechos, pruebas, base legal e interpretación de la misma).

(..)

Conforme a lo anterior, y en virtud del principio de congruencia, consideramos que el órgano resolutor: (i) no podrá pronunciarse sobre aspectos distintos al controvertido; (ii) ni emitir pronunciamiento que agrave la situación jurídica preexistente generada para los deudores tributarios hasta antes de la formulación o interposición de un recurso, esto es, no se podrá transgredir el principio de reforma in peius. (pp. 73-74)

Por otro lado, Caller Ferreyros (2013) sostiene lo siguiente:

La facultad de reexamen que prevé el artículo 127 del Código Tributario, le permite a la instancia de reclamación efectuar una determinación suplementaria de la obligación tributaria, restringida al monto del reparo impugnado; lo que constituye una excepción a la prohibición de la reforma en peor (p. 171).

Por su parte Hernández Berenguel (2013) sostiene lo siguiente:

Creemos que tal como ha sido regulada la facultad de reexamen en el artículo 127°, permite la reforma para peor al avalar el incremento del monto del reparo sometido al reexamen. Cuando dicho artículo señala que no pueden imponerse nuevas sanciones, no prohíbe el ajuste automático de la sanción inicialmente impuesta, en tanto ello se deriva del incremento del monto del reparo sometido a reexamen y en cuanto no implica modificar el hecho infractor ni la norma sancionatoria inicialmente establecidos en el acto administrativo impugnado. (pp. 157-158).

Siendo posición de Chau Quispe y Ezeta Carpio (2006):

Del análisis sistemático del artículo en cuestión con el artículo 127° del mismo cuerpo legal, que dispone que el recurrente puede discutir aspectos que no figurando en la orden de pago o resolución de la administración hubiera sido incorporados por ésta, concluimos que esta facultad lleva consigo la posibilidad de que, al analizarse todos los aspectos del asunto controvertido, se puede incluso efectuar observaciones distintas a las inicialmente contenidas en el acto administrativo recurrido, con una mayor carga para el administrado, lo que demuestra un alejamiento de la prohibición de la *reformatio in peius* contenida en la LGPA.

En efecto, el dispositivo mencionado sólo tiene justificación en tanto que al resolverse una reclamación, la Administración haya incluido aspectos contrarios al administrado, pues de no ser así, no tendría sentido que éste recurriera vía apelación para cuestionarlos.

Sin perjuicio de lo expuesto, creemos que el procedimiento tributario es un procedimiento administrativo, por lo que debería propiciarse un tratamiento similar, siendo conveniente que se modifique el Código Tributario y se consigne expresamente la prohibición de la reforma peyorativa. (p. 664)

De lo expuesto, podemos concluir que el ejercicio de la facultad de reexamen, propicia, una controversia previa a la discusión de los derechos involucrados, producto de las acotaciones de la administración tributaria, en el ejercicio de su facultad de fiscalización.

En efecto, el ejercicio de la facultad de reexamen, genera polémica vinculando su ejercicio, legítimo o ilegítimo, constitucional o inconstitucional, con la vulneración de la prohibición de la reforma en peor, en diversas dimensiones como podemos advertir de las posiciones antes señaladas.

Al respecto, debemos reiterar que según el Tribunal Constitucional, es posible empeorar la situación del recurrente, cuando la resolución es impugnada por el propio Estado a través del Ministerio Público.

En efecto, el Tribunal Constitucional, mediante sentencia recaída en el expediente número 03969-2012-PHC/TC resolvió declarar improcedente la demanda interpuesta por el recurrente, estando en consecuencia conforme con el incremento de la pena, al imputado, de veinte y dos años a treinta años de pena privativa de la libertad ¹³ al fundamentar su fallo en el siguiente sentido:

¹³ Según el vigente artículo 300 del Código de Procedimientos Penales, aprobado por Ley N° 9024, la Corte Suprema puede incrementar o disminuir la pena si el recurso de nulidad es interpuesto por el Ministerio Público, la evolución legislativa, según SPIJ, del citado artículo ha sido el siguiente:

Artículo 300.- También podrá la Corte Suprema modificar la pena de uno o más de los condenados, cuando se haya aplicado al delito una que no le corresponde por su naturaleza o por las circunstancias de su comisión. Se requerirá la unanimidad de votos para imponer como pena modificatoria la de internamiento. (*)

(*) Artículo modificado por el Artículo Único de la Ley N° 27454 publicada el 24-05-2001, la misma que se aplica retroactivamente de conformidad con la Única Disposición Transitoria Única de la citada Ley, cuyo texto es el siguiente:

"Artículo 300.- Si el recurso de nulidad es interpuesto por uno o varios sentenciados, la Corte Suprema sólo puede confirmar o reducir la pena impuesta y pronunciarse sobre el asunto materia de impugnación.

6. El Tribunal Constitucional ha precisado que la *non reformatio in peius* es una garantía del debido proceso implícita en nuestro texto constitucional, la cual se relaciona con los derechos de defensa y de interponer medios impugnatorios. De acuerdo con dicha garantía, el órgano jurisdiccional que conoce de un proceso en segunda instancia no puede empeorar la situación del recurrente en caso de que *solo este* hubiese recurrido la resolución emitida en primera instancia (Cfr. Exp. N.º 0553-2005-HC/TC).

7. No obstante ello cuando la resolución es impugnada por el propio Estado a través del Ministerio Público, dicha circunstancia permite que el juez de segunda instancia pueda efectivamente empeorar la situación del recurrente. En ese sentido, este Colegiado ha precisado en reiterada jurisprudencia que “*en materia penal la interposición de un medio impugnatorio, aparte de determinar la competencia del órgano judicial superior, también lleva implícita la prohibición de: a) Modificar arbitrariamente el ilícito penal por el cual se le está sometiendo a una persona a proceso; b) Aumentar la pena*

Las penas de los sentenciados que no hayan sido objeto de nulidad, sólo podrán ser modificadas cuando les sea favorable.

Si el recurso de nulidad es interpuesto por el Ministerio Público, la Corte Suprema podrá modificar la pena impugnada, aumentándola o disminuyéndola, cuando ésta no corresponda a las circunstancias de la comisión del delito.

El Ministerio Público, el sentenciado y la parte civil deberán fundamentar en un plazo de diez días el recurso de nulidad, en cuyo defecto se declarará inadmisibles dicho recurso.

Los criterios establecidos en los párrafos precedentes serán de aplicación a los recursos de apelación interpuestos en el proceso sumario previsto en el Decreto Legislativo N° 124.” (*)

(*) Artículo modificado por el Artículo 1 del Decreto Legislativo N° 959, publicado el 17-08-2004, cuyo texto es el siguiente:

“Artículo 300.- Ámbito del recurso de nulidad.

1. Si el recurso de nulidad es interpuesto por uno o varios sentenciados, la Corte Suprema sólo puede confirmar o reducir la pena impuesta y pronunciarse sobre el asunto materia de impugnación.
2. Las penas o las medidas de seguridad impuestas a los sentenciados que no hayan sido objeto de recurso de nulidad, sólo podrán ser modificadas cuando les sea favorable.
3. Si el recurso de nulidad es interpuesto por el Ministerio Público, la Corte Suprema podrá modificar la pena o medida de seguridad impugnada, aumentándose o disminuyéndola, cuando ésta no corresponda a las circunstancias de la comisión del delito.
4. Si el recurso de nulidad se refiere a la reparación civil, la Corte Suprema en todos los casos sólo podrá decidir en los estrictos ámbitos de la pretensión impugnatoria.
5. Las partes deberán fundamentar en un plazo de diez días el recurso de nulidad. En caso de incumplimiento se declarará improcedente el recurso. Esta disposición se extiende a la impugnación de autos, en cuyo caso el plazo para fundamentarla es de cinco días.
6. Los criterios establecidos en los numerales precedentes serán de aplicación a los recursos de apelación interpuestos en el proceso sumario previsto en el Decreto Legislativo N° 124 y en todos los demás procedimientos establecidos por la ley.

inicialmente impuesta si es que ningún otro sujeto procesal, a excepción del representante del Ministerio Público, hubiera hecho ejercicio de los medios impugnatorios (STC 1258-2005-HC/TC, fundamento 9)”.

8. En el mismo sentido, el artículo 300° del Código de Procedimientos Penales en su párrafo tercero precisa que: “(...) *si el recurso de nulidad es interpuesto por uno o varios sentenciados, la Corte Suprema sólo puede confirmar o reducir la pena impuesta y pronunciarse sobre el asunto materia de impugnación (...)*”, salvo que el medio impugnatorio haya sido interpuesto también por el Ministerio Público, en cuyo caso “(...) *la Corte Suprema podrá modificar la pena impugnada, aumentándola o disminuyéndola, cuando ésta no corresponda a las circunstancias de la comisión del delito*”.

Al respecto, del estudio de autos se advierte que la ejecutoria suprema cuestionada (f. 18), al revocar el *quántum* de la pena impuesta al actor por la Segunda Sala Penal de Junín –22 años– y aumentarla a 30 años de pena privativa de libertad, *no* transgrede lo establecido por la norma adjetiva acotada, pues el representante del Ministerio Público recurrió la sentencia en el extremo de la pena, según lo indicado en la propia ejecutoria suprema.

9. Es así que al verificarse de autos que tanto el Ministerio Público como el demandante recurrieron la sentencia cuestionada mediante recurso de nulidad, *no* se evidencia la reforma en peor invocada, pues la modificación y aumento de la pena cuestionada es atribución legal conferida a los vocales emplazados, más aún, si dicho aumento de pena se debió a que la impuesta no corresponde a las circunstancias de la comisión del delito, conforme argumenta la Corte Suprema.

10. En consecuencia, no se acredita la vulneración constitucional que sustenta la demanda, resultando de aplicación el artículo 2° del Código Procesal Constitucional. Siendo así, en el presente caso no se violó el principio de prohibición de la reforma en peor.

Por lo tanto, somos de la opinión que el principio de la prohibición de la reforma en peor, no es un principio de aplicación absoluta, por cuanto, cuando el titular de la acción penal, esto es, el Ministerio Público, impugna, imputando una mayor pena, es posible que en efecto la Corte Suprema, incremente la pena, sin que dicha nueva situación jurídica, involucre una afectación al principio; por otro lado, la aplicación del principio corresponde al órgano que resuelve la apelación, de modo tal que la comparación, en

cuanto a la afectación, sea posible con una instancia que haya resuelto el recurso en primera instancia.

Pues así como en materia penal se impone el *ius puniendi*, cuando es ejercida por el Estado, en materia de política fiscal y materia tributaria se impone el *ius imperium* de la ley, cuando es ejercida también por el Estado.

Por otro lado, y en el sentido de su aplicación en instancia de apelación, resulta pertinente la posición de Monroy cuando precisa que el principio tiene sentido en instancia de apelación; a saber:

Ese es el nombre, en latín (prohibición de la *reformatio in peius*) de una institución de considerable importancia en el tema del recurso de apelación. Se trata de lo siguiente: si una parte recurre en apelación de una resolución, el superior sólo podrá reformar la resolución a su favor, jamás en su contra (como se citó en Medina, 2015, p.3).

Así la afectación se da a nivel recursivo. En comparación con una instancia superior.

1.2.8. Del principio de legalidad

Principio expresamente reconocido por la Constitución Política del Perú, artículo 74°, los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades.

Esta potestad tributaria, además tiene límites entre ellos respetar los derechos fundamentales de los ciudadanos, no vulnerar el principio de igualdad, regular aquéllos aspectos expresamente señalados para su ejercicio y no incurrir en confiscatoriedad; entre los principales límites.

Este principio además rige la conducta de la actuación administrativa tributaria, en la medida que su conducta está sometida a los parámetros de la ley. Sin duda dichos parámetros además deben respetar las garantías de los ciudadanos.

1.2.9. Del principio de igualdad

En una situación de homogeneidad, todos están sometidos a las mismas imposiciones tributarias. Este principio es observado con mayor grado de exigibilidad por el legislador,

pero además supone también en su aplicación, la misma exigencia frente a los contribuyentes.

El reparto de los tributos se hará de modo tal que se trate igual a los iguales y desigual a los desiguales. De modo que las cargas tributarias deberán ser soportadas por todos en situaciones de igualdad.

1.3. De los derechos y principios de protección del recurrente

En todo proceso contencioso tributario, ante la acción arbitraria por parte del órgano que resuelve la controversia, es posible la afectación de los derechos del recurrente. A fin de evitar la vulneración, resulta de vital importancia la comprensión de la real dimensión de los principales derechos involucrados, en el ejercicio de la facultad de reexamen.

1.3.1. El derecho a recurrir las decisiones administrativas

En líneas del Tribunal Constitucional, el derecho a recurrir no debe confundirse con la pluralidad de instancia, aplicable éste último en estricto en un proceso judicial.

Para el Tribunal Constitucional el derecho a recurrir las decisiones administrativas implica la posibilidad material de poder cuestionarlas mediante los procedimientos administrativos previamente establecidos. Cuando se agota la vía administrativa, la garantía permite recurrir a la vía judicial para cuestionar la decisión de la Administración Pública, a través del proceso contencioso administrativo, o el proceso de amparo, en caso se vulneren derechos fundamentales. El derecho a recurrir se complementa con el derecho del acceso a la jurisdicción.

Resulta de relevante importancia, en líneas de lo señalado por el Tribunal Constitucional (STC 3741-2004-AA/TC) definir que existe vulneración al derecho a recurrir cuando se condiciona el ejercicio del derecho a impugnar al pago de una tasa o derecho a fin de recurrir las decisiones administrativas, se trata pues, en estos casos, de una vulneración efectiva y concreta.

1.3.2. Del derecho de defensa

Siguiendo a Landa (2002), en la medida que el derecho de defensa es un atributo esencial del debido proceso, el Tribunal Constitucional ha entendido que cualquier impedimento de participar en un proceso judicial a quienes tienen legítimo interés constituye una violación constitucional inadmisibles, aun cuando esta limitación se base en la ley; motivo por el cual en cualquier etapa del proceso, incluso cuando un proceso se encuentra en vía de ejecución de sentencia, es más valioso constitucionalmente proteger el derecho de defensa, que asumir una noción formalista de la cosa juzgada (p. 460).

Destacamos la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente número 0010-2002-AI/TC, según la cual el propio Tribunal Constitucional enfatiza que el derecho a la prueba goza de protección constitucional, pues se trata de un contenido implícito del derecho al debido proceso, reconocido en el artículo 139 inciso 3 de la Constitución Política del Perú.

1.3.3. De la pluralidad de instancia

La pluralidad de instancia está reconocida por el Código Tributario, si la primera instancia no se pronunció sobre una materia, entonces el Tribunal Fiscal no podrá pronunciarse sobre dicho aspecto.

Mediante fundamento jurídico, recaída en sentencia del 28 de junio de 2004, seguido en el expediente 0606-2004- AA/TC, refiere el Tribunal Constitucional que la exigencia de la pluralidad de instancia es un derecho titularizable estrictamente en el ámbito de un proceso judicial; más aún si se tiene en cuenta que las controversias surgidas entre el administrado y la autoridad administrativa solo pueden ser solucionadas de forma definitiva por un tercero, imparcial e independiente y no por la propia Administración Pública. Es decir, bajo esta perspectiva podríamos considerar que para el Tribunal Constitucional, las actuaciones previas a la impugnación judicial constituyen una única actuación estatal.

En atención a la pluralidad de instancia, Caller Ferreyros (2013) coincide con el Tribunal Fiscal en la importancia de la celeridad procesal y reafirma que si el legislador señala la obligatoriedad del agotamiento de la vía previa, “una exigencia derivada del

derecho de acceso a la justicia es que ésta sea configurada de la manera más breve como sea posible, pues, de ese modo se optimiza mejor el principio *pro actionate*.” (p. 150).

1.3.4. De la seguridad jurídica y protección de la confianza legítima de los obligados tributarios

Como bien sostiene Rubio Correa (2013) en atención al citado principio:

La seguridad jurídica no solo forma parte del derecho sino también del Estado de Derecho porque la posibilidad de predecir las conductas y con particular énfasis las de quienes ejercen el poder del Estado, es una garantía contra la arbitrariedad. La seguridad jurídica exige la predecibilidad del derecho y también del poder (pp. 277-278).

Por su parte, el Tribunal Constitucional mediante sentencia recaída en el expediente número 0290_2002_HC_TC añade:

El principio de seguridad jurídica forma parte consustancial del Estado Constitucional de Derecho. La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone “la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del derecho” (STCE 36/1991, HJ5). El principio in comento no solo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la “predecible” reacción, sea para garantizar la permanencia del statu quo, porque así el derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal.

Ahora bien, precisamente esa denominada expectativa del ciudadano sobre el actuar del poder del Estado, precisamente constituye lo que en doctrina se denomina como confianza legítima de los ciudadanos, en concreto, de los obligados tributarios, ante el cambio brusco, irrazonable o arbitrario de la legislación, concepto que fue además recogido por el Tribunal Constitucional mediante sentencia recaída en el expediente número 0009_2001_AI-TC, a saber:

17. Respecto a la segunda disposición transitoria de la ley debe puntualizarse que al amparo de una legislación anterior, ahora derogada, y dentro de un régimen de economía

social de mercado, basado en la libre iniciativa privada, se establecieron diversas empresas con el objeto de explotar dichos juegos. A juicio del Tribunal, es lícito que el legislador pueda modificar el sistema normativo. Sin embargo, debe protegerse también la confianza de los ciudadanos frente al cambio brusco, irrazonable o arbitrario de la legislación. Ciertamente no se garantiza un régimen de derechos adquiridos – con excepción, naturalmente, de los previstos en la Constitución – sino fundamentalmente, el derecho a que no se cambie las reglas de juego abruptamente. En consecuencia, cuando cambia la legislación, y de por medio se encuentra comprometido el ejercicio de determinados derechos fundamentales, todo cambio solo podrá ser válido si es que, además se encuentra conforme con el principio de seguridad jurídica.

Por lo tanto, resulta de vital importancia el principio de seguridad jurídica y confianza legítima de los ciudadanos, con mayor razón, cuando existe un cambio brusco, irrazonable o arbitrario por parte de la autoridad tributaria, frente a los obligados tributarios, que vulnere la predecibilidad de la conducta del poder del Estado y que implique por tal motivo una vulneración a la seguridad jurídica. Precisamente dicha conducta, además deberá ser pasible de sanción de nulidad, por vulneración a un principio reconocido implícitamente en la Constitución.

Así mismo queremos mencionar la posición del Tribunal Supremo Español, recaída en la sentencia de fecha 08 de junio de 2015, según la cual:

La doctrina de los actos propios y el principio de seguridad jurídica al que sirve, proclamado al más alto nivel por el artículo 9.3 de nuestra Constitución e invocando repetidamente en la Ley General Tributaria de 2003, impiden adoptar una solución distinta. Este desenlace no resulta extravagante en nuestra jurisprudencia, que en la tensión entre legalidad y seguridad jurídica se ha inclinado por esta última cuando mediante actos inequívocos anteriores, manifestados de manera expresa, tácita o implícita, la Administración adopta una determinada decisión de la que, después, de una manera u otra se desdice en el acto impugnado.

Nuevamente el cambio brusco de la decisión, en oposición, ejercido por parte de la autoridad tributaria, constituiría una manifestación de inseguridad jurídica, al vulnerar además la confianza razonable del obligado tributario, por lo que tal gravedad, reiteramos, en dichas circunstancias, debe ser sancionada con nulidad. Resultando además irrazonable y peor aún el cambio brusco de posición para el mismo sujeto obligado.

Además resulta evidente, que este principio será invocado para casos de flagrante vulneración, por cuanto el peso de la seguridad jurídica frente a la legalidad, debe ser notorio, por cuanto de lo contrario permitiríamos que los ciudadanos se conviertan en legisladores.

Así al respecto queremos citar una sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de fecha 9 de julio de 2005, según el cual:

El hecho que hasta el año 2010 las autoridades fiscales nacionales rumanas no hubieran sometido de manera sistemática al IVA operaciones inmobiliarias como las controvertidas en el litigio principal, no puede bastar a priori, salvo en circunstancias muy particulares, para generar en un operador económico normalmente prudente y diligente una confianza razonable en que este impuesto no se aplica a tales operaciones, teniendo en cuenta no solo la claridad y la previsibilidad del Derecho nacional aplicable, sino también que en el presente asunto se trata de profesionales del sector inmobiliario.

No puede considerarse a priori que, una práctica de este tipo, por lamentable que sea, puede hacer concebir a los sujetos pasivos afectados garantías concretas sobre la no aplicación del IVA a operaciones inmobiliarias como las controvertidas en el litigio principal - construcción y venta de cuatro inmuebles que comprenden 130 viviendas.

Dicho esto, para encontrarnos ante una vulneración del principio de seguridad jurídica y protección de la confianza legítima de los obligados tributarios, la expectativa del obligado tributario, tiene que ser razonable; así en la controversia resuelta por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no resultaba razonable la pretensión del ciudadano por no pagar tributo frente a las operaciones económicas de construcción y venta de viviendas. Como tampoco resultaba razonable, siguiendo otro caso resuelto por el mencionado tribunal, que en un primer momento, un estado miembro señale las condiciones para estar exento del IVA, aceptando como pruebas los documentos que justifican la exención, y que en un segundo momento, en oposición, obligue a pagar el citado tributo, por fraude cometido por el adquirente, fraude ajeno al proveedor (STJUE, 27.09.07).

Así pues, la determinación de la vulneración del principio se evaluará según las circunstancias de cada caso en controversia, siendo relevante la oposición brusca e irrazonable entre la decisión ejercida en un primer momento y la decisión posterior.

1.3.5. De la interdicción de la arbitrariedad

En líneas de Rubio (2013) la Constitución no ha declarado expresamente el principio de interdicción de la arbitrariedad, sin embargo, el Tribunal Constitucional sí ha definido el principio (p. 163) conforme destaca según sentencia del Tribunal recaída en el expediente número 0090-2004-AA/TC, según el cual desde el principio del Estado de Derecho, surge el principio de interdicción de arbitrariedad, el cual tendría un doble significado a saber:

- a) En un sentido clásico y genérico, la arbitrariedad aparece como el reverso de la justicia y el derecho.
- b) En un sentido moderno y concreto, la arbitrariedad aparece como lo carente de fundamentación objetiva; como lo incongruente y contradictorio con la realidad que ha de servir de base a toda decisión. Es decir, como aquello desprendido o ajeno a toda razón de explicarlo.

En consecuencia, lo arbitrario será todo aquello carente de vínculo natural con la realidad.

El concepto de arbitrario apareja tres acepciones igualmente proscritas por el derecho: a) lo arbitrario entendido como decisión caprichosa, vaga e infundada desde la perspectiva jurídica; b) lo arbitrario entendido como aquella decisión despótica, tiránica y carente de toda fuente de legitimidad; y c) lo arbitrario entendido como contrario a los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica.

Por lo tanto, y en el marco de la aplicación del derecho, la administración tributaria está impedida de actuar con arbitrariedad, conducta que deberá estar comprendida en los parámetros de arbitrariedad señalados por el Tribunal Constitucional, a fin de catalogarla como acción contraria a Derecho y en consecuencia pasible de sanción de nulidad. Así, será nula aquella decisión de la administración tributaria, caprichosa, carente de legitimidad, irrazonable, desproporcional, incongruente y contradictorio con la realidad, desprendido de toda razón, en suma, alejado del valor de justicia.

CAPÍTULO II: DE LA NATURALEZA JURÍDICA DE LA FACULTAD DE REEXAMEN

En la legislación nacional, el legislador ha conferido al órgano que resuelve las controversias tributarias, una facultad particular. Se trata de la facultad de reexamen, una potestad administrativa que permite al órgano resolutor de controversias tributarias reexaminar los casos en controversia.

A continuación analizamos el alcance de la mencionada facultad y detallamos casos que han acontecido en la realidad, y cuyo ejercicio ha suscitado controversia.

2.1. La facultad de reexamen: un nuevo examen completo de los alcances del asunto controvertido

El 01 de abril de 2007, entró en vigencia el Decreto Legislativo N° 981, mediante el cual se incorporaron cuatro párrafos al artículo 127° del Código Tributario. El mencionado artículo regula la facultad de reexamen de la administración tributaria, facultad que ejerce en calidad de órgano resolutor de controversias tributarias.

El primer párrafo del artículo 127° regulaba la facultad de reexamen en los siguientes términos: “El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones”.

Así, en estos términos, la administración tributaria determinaba la obligación tributaria neutralizando una instancia y vulnerando en consecuencia el derecho de defensa del contribuyente.

En efecto, esta situación generó la vulneración al derecho de defensa del contribuyente, como así lo sostenía además el profesor Hernández Berenguel (1987) en los siguientes términos:

El interesado conserva todos sus derechos respecto de las cuestiones incluidas en las liquidaciones y, por lo tanto, le asiste la facultad de reclamar de ellas y de actuar las mismas pruebas de que pudo hacer uso cuando inició el procedimiento contencioso que

ha dado origen al ejercicio de la facultad de reexamen y a las nuevas liquidaciones. Las partes están en un plano de igualdad, pues la administración tributaria tiene derecho a la determinación suplementaria y el interesado tiene el derecho a considerar la nueva liquidación como impugnabile conservando todas las garantías que le ofrecía la ley cuando reclamó de la liquidación original (p. 23).

Por lo tanto, en líneas del profesor, en nombre de la igualdad, el recurrente debía ejercer su derecho de defensa quedando proscrito el impedimento de tal derecho.

En consecuencia, estando regulada la facultad de reexamen en los términos del primer párrafo del artículo 127° del Código Tributario, el ejercicio de dicha facultad, por parte de la administración tributaria era irrestricto, por cuanto el recurrente había perdido una instancia, no podía ofrecer pruebas, y en consecuencia había perdido su derecho a la impugnación; resultando además de relevante interés, lo señalado por Hernández Berenguel (1987); a saber:

Aún en el caso que los nuevos aspectos detectados como consecuencia de la facultad de reexamen, provengan del ejercicio de esta facultad en la primera instancia el interesado puede hacer valer su derecho de impugnación, la realidad es que no solamente se ha perdido el derecho a una instancia sino que, además, el término probatorio únicamente procede en la primera instancia, salvo que se trate de prueba instrumental que es admitida en cualquier estado del procedimiento, conforme lo ha establecido la jurisprudencia (p. 23).

Por lo que, el principal cuestionamiento, a la facultad de reexamen, era la vulneración al derecho a la instancia plural y al derecho de defensa; vulneración que fue corregida con la modificación del artículo 127° realizada mediante el Decreto Legislativo N° 981 en mención, incorporándose un procedimiento equivalente al procedimiento de reclamación.

En efecto, se concede al recurrente un procedimiento, equivalente a la instancia de reclamación, según el cual, tratándose de incrementos a los reparos impugnados, el recurrente tendrá derecho a impugnar y considerar los mismos plazos para el ofrecimiento y actuación de medios probatorios. Prohibiéndose expresamente la determinación de nuevas sanciones.

Los párrafos incorporados, al artículo 127° del Código Tributario, por el Decreto Legislativo N° 981 son los siguientes:

Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

En caso de incrementar el monto del reparo o reparos impugnados, el órgano encargado de resolver la reclamación comunicará el incremento al impugnante a fin que formule sus alegatos dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes. A partir del día en que se formuló los alegatos el deudor tributario tendrá un plazo de treinta (30) días hábiles para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes, debiendo la Administración Tributaria resolver el reclamo en un plazo no mayor de nueve (9) meses contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación.

Por medio del reexamen no pueden imponerse nuevas sanciones.

Contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación incrementando el monto de los reparos impugnados sólo cabe interponer el recurso de apelación.

Sin embargo, y como así se vienen ventilando las controversias ante el Tribunal Fiscal, sobre el ejercicio de la mencionada facultad, ni con la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 981 se habría corregido la vulneración a los derechos del contribuyente, apareciendo nuevos derechos vulnerados.

No obstante la modificación realizada por el citado Decreto Legislativo N° 981, la interpretación del artículo 127° del Código Tributario, esto es, sobre el ejercicio de la facultad de reexamen por parte de la administración tributaria, sigue generando diversa controversia, la misma que hemos clasificado en casos representativos descritos en el subcapítulo siguiente.

Ahora bien, el Tribunal Fiscal mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2009-19, aprobó un glosario de fallos, y en el tema vinculado a la facultad de reexamen, aprobó fallos aplicables, antes de la vigencia de la modificación del Decreto Legislativo N° 981; y, aplicables a partir de la vigencia del mencionado decreto; es decir, fallos cuando se vulneraban derechos (antes de la modificación del Decreto Legislativo N° 981) y fallos cuando la vulneración había sido corregida (a partir del Decreto Legislativo N° 981).

- Antes de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 981: ¹⁴
 Cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el importe de los reparos en instancia de reclamación. El fallo: remitir los actuados a la Administración a fin de que se dé trámite de reclamación al recurso presentado.
 Cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen efectúa un nuevo reparo al emitir la resolución apelada. El fallo: nula la apelada.
 Cuando la Administración en virtud de su facultad de reexamen modifica el fundamento de los reparos en instancia de reclamación. El fallo: nula la apelada y nulo el valor.

De los fallos expuestos, podemos advertir que el primer fallo tenía como objetivo sobre la base del mismo hecho, salvaguardar el derecho del recurrente a la doble instancia y al derecho de defensa; el segundo fallo, tenía como objetivo prohibir la incorporación de un nuevo hecho; y, por último, el tercer fallo, tenía como objetivo prohibir la incorporación de un nuevo derecho.

Todos estos fallos, reiteramos, se generaban sobre la base del primer párrafo del artículo 127°, aquél primer párrafo de aplicación amplia y absoluta. Entonces, en ese contexto, el Tribunal Fiscal, corregía la vulneración, de los derechos del recurrente, al establecer los parámetros de los fallos antes mencionados.

Posteriormente y a fin de uniformizar los fallos, ante las controversias que se suscitaban por los hechos acontecidos a partir del 01 de Abril de 2007; es decir, a partir de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 981, el Tribunal Fiscal emitió el siguiente concreto parámetro:

- A partir de la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 981:

¹⁴ Antes de la modificación estaba vigente únicamente el primer párrafo del artículo 127° del Código Tributario según el cual “El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones”.

Cuando la Administración no ejerce su facultad de reexamen de acuerdo con lo previsto por el artículo 127° del Código Tributario, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981. El fallo: nula la apelada.¹⁵

Cuando la Administración ejerce su facultad de reexamen sin seguir el procedimiento previsto por el artículo 127° del Código Tributario, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N° 981. El fallo: nula la apelada.¹⁶

Por lo que, será la correcta interpretación del artículo 127° del Código Tributario, la que determinará la nulidad de la resolución emitida por el órgano que resuelve la controversia; determinando así si el actuar del órgano que resuelve la controversia se desarrolló en el marco de los principios constitucionales, procesales, administrativos y principios generales del Derecho.

2.2. Casos concretos por los cuales, el recurrente invocó vulneración de la facultad de reexamen

A continuación, nos referiremos a los principales casos, en los cuales el recurrente invocó una defensa previa: la vulneración de la facultad de reexamen de la Administración Tributaria. Del caso 1 al caso 6, el ejercicio de la facultad de reexamen ha comprometido los mismos hechos, no se trata de nuevos hechos. Los denominamos casos tipo I. En estos casos, hemos realizado la siguiente sub clasificación: A) Mismo derecho: i) incremento económico, ii) sin incremento económico, iii) disminución económica. B) Nuevo derecho: i) incremento económico, ii) sin incremento económico, iii) disminución económica. Finalmente casos tipo II, el caso 7, sí involucra hechos nuevos.

En todos los casos, el recurrente invocó vulneración a la facultad de reexamen, fallando el Tribunal Fiscal en dicho sentido. A continuación una síntesis de cada uno de los casos representativos para cada tipo clasificado.

¹⁵ Conforme con el Glosario de Fallos aprobado según Acta de Reunión de Sala Plena N° 19-2009, fallo 52.

¹⁶ Según glosario de fallos aprobado según Acta de Sala Plena N° 2017-05. Fallo 61.

2.2.1. Caso tipo I. Mismo hecho. A) Mismo derecho: i) con incremento económico

Describimos a continuación el caso 1, RTF N° 17044-8-2010: mismo derecho, con incremento económico. Se trata del caso seguido por un principal contribuyente, el reparo vinculado a cargas financieras, la controversia versa sobre la sustentación del destino de los recursos obtenidos por préstamos bancarios. Para la administración tributaria, no está acreditada la vinculación de los mencionados gastos con la generación de renta gravada; reparando una parte del total de cargas financieras de cada ejercicio (2000 y 2001); por el contrario, para el contribuyente la causalidad sí estaba acreditada. Al respecto la posición del Tribunal Fiscal fue la siguiente:

Que no obstante, conforme se aprecia de los Anexos de la Resolución de Determinación, a pesar de las resoluciones arribadas en la fiscalización y la imposibilidad de evaluar la causalidad de los gastos por no haberse sustentado el destino de los recursos obtenidos, la Administración, tomando como elemento de análisis los flujos de caja de los ejercicios 2000 y 2001 presentados por la recurrente, reconoció que el mes de febrero de ambos años se requirió financiamiento externo, por lo que reparó la parte que consideró no sustentada del total de las cargas financieras en cada ejercicio.

Que conforme con las normas sobre la materia y los criterios establecidos por este Tribunal antes citados, a fin de permitir la deducción de gastos financieros, resulta necesario acreditar su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora mediante la presentación de información que demuestre el diseño o utilización de los financiamientos y de documentación sustentatoria y/o análisis que permitan verificar dicha causalidad, no siendo suficiente el registro contable de las operaciones que originaron tales gastos.

Que en tal sentido, los medios probatorios aportados por la recurrente sólo reflejaron los registros contables de los financiamientos o su origen, y no demostraron que los recursos provenientes de dichos financiamientos hubieran sido empleados en la generación de renta o el mantenimiento de su fuente conforme alegó.

Esta fue la posición del Tribunal Fiscal, en atención al derecho discutido.¹⁷ Ahora bien, la administración tributaria, en instancia de reclamación, dejó sin efecto la

¹⁷ A mayor abundamiento, y por ser de relevante interés, a continuación las razones del Tribunal Fiscal, en atención al derecho discutido; a saber:

proporcionalidad para calcular este reparo, en la etapa de fiscalización, por lo que incrementó su importe en cada ejercicio acotado, considerando la totalidad de las cargas financieras no sustentadas, originalmente reparadas en la fiscalización.

Por lo que en atención a este extremo ante la afectación a la facultad de reexamen, invocada por el recurrente, el Tribunal Fiscal falló en los siguientes términos:

Que toda vez que la Administración en el presente caso incrementó el importe del reparo en la etapa de reclamación, debió comunicar dicho incremento a la recurrente a fin de que ésta ejerciera su derecho de formular los alegatos que considerara pertinentes; sin embargo, no consta en autos que aquélla hubiera cumplido con efectuar tal comunicación, lo cual se aparta del correcto ejercicio de su facultad de reexamen, en consecuencia, en aplicación de lo previsto en el numeral 2 del artículo 109° del citado código, según el cual son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo de los procedimientos establecidos, procede declarar nula la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración cumpla con lo dispuesto por el artículo 127° antes indicado.

Que de acuerdo con lo expuesto, la Administración reparó los gastos deducidos en los ejercicios 2000 y 2001 por intereses, comisiones y diferencia de cambio generados por préstamos bancarios, emisión de papeles comerciales, bonos y deudas a largo plazo correspondientes a la recurrente, al considerar que dichos gastos no se encontraban vinculados con la obtención de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente productora, debido a que del análisis de los flujos de caja de los ejercicios acotados y de la comparación de los ingresos y los gastos operativos y pagos por inversiones realizados en dichos períodos, con excepción del mes de febrero, se obtuvieron saldos positivos en ambos años, lo que evidenciaba que no hubo necesidad de recurrir a financiamiento externo.

(...)

Que de lo expuesto se tiene que los conceptos materia de reparo no fueron debidamente sustentados conforme con lo establecido por las normas y criterios antes glosados, no habiendo la recurrente cumplido con proporcionar documentación que demostrara el destino o utilización de los financiamientos vinculados a éstos o que estuvieran relacionados con sus actividades gravadas, a pesar de haber sido requerida para tal efecto, por lo que no procedía su deducción en los ejercicios acotados y, en consecuencia, corresponde mantener el reparo por el importe determinado en la fiscalización y confirmarse la apelada en este extremo.

(...)

Así, tratándose del mismo hecho en controversia, ante el incremento del cuántum del reparo, realizado por el órgano resolutor de controversias en primera instancia, en ejercicio de la facultad de reexamen, para el Tribunal Fiscal, la administración tributaria no habría seguido el correcto ejercicio de la mencionada facultad, al no haber iniciado al recurrente un nuevo procedimiento; declarando, en tal sentido, la nulidad de la apelada.

2.2.2. Caso tipo I. Mismo hecho. A) Mismo derecho: i) sin incremento económico

Describimos a continuación el caso 2, RTF N° 07707-1-2016: mismo hecho, mismo derecho, sin incremento económico. Se trata del caso seguido por un principal contribuyente, el reparo vinculado a gastos por servicios de asesoría sin relación de causalidad. Para la administración tributaria la recurrente no habría sustentado fehacientemente con documentación adicional a los comprobantes de pago y contrato exhibido, la efectiva prestación del servicio de asesoría financiera y estudios de mercado por parte de la empresa. El recurrente, por su parte sostuvo que los mencionados gastos sí eran necesarios para la generación de la renta.

El fallo del Tribunal Fiscal, mediante resolución número 07707-1-2016 fue el siguiente:

Que sin embargo, en la apelada (foja 1495/reverso) la Administración al amparo del artículo 127° del Código Tributario, modificó el sustento de su emisión y señaló que: aún en el supuesto negado que se hubiera acreditado la efectiva realización de los servicios de asesoría y estudios de mercados tampoco se ha acreditado la necesidad del servicio contratado.

Que si bien el artículo 127° antes citado la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación, solo puede modificar los reparos y observaciones efectuadas en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, con lo cual se tiene que la Administración no estaba facultada a modificar el sustento o motivación de la emisión de la resolución de determinación, como ha acontecido en el presente caso.

Que toda vez que al modificar el fundamento del reparo en la instancia de reclamación, la Administración ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, según el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, y de acuerdo con el criterio recogido

por este Tribunal en las Resoluciones N° 04243-3-2012 y 00483-8-2013, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo.

Que en consecuencia, procede declarar la nulidad de la Resolución de Determinación N° 012-003-0005055 en este extremo, al no haberse seguido el procedimiento legal establecido según lo dispone el numeral 2 del artículo 109° del anotado código, conforme con los fundamentos antes esbozados.

De modo tal que, tratándose del mismo hecho y habiendo el órgano resolutor de controversia, abundado en el derecho, el Tribunal Fiscal falló por la vulneración a la facultad de reexamen, declarando en tal sentido la nulidad del valor y de la resolución apelada.

2.2.3. Caso tipo I. Mismo hecho A) Mismo derecho: i) con disminución económica

Describimos a continuación el caso 3, RTF N° 00198-4-2017: mismo derecho, disminución económica. Se trata del caso, seguido ante un contribuyente, vinculado al reparo por no haber exhibido los comprobantes de pago sustentatorios de sus gastos. La Administración Tributaria sustenta su reparo en los artículos 37°, inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso b) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

En fiscalización, la Administración determinó un monto por gastos no sustentados de S/. 62,541.00 proveniente de la diferencia entre los ingresos declarados de S/. 3 361 988.00 y el total de gastos sustentados en los comprobantes de pago y libros contables por el importe de S/. 3 299 447.18. La apelada levantó el reparo parcialmente, por el importe de S/. 60.00, manteniendo el reparo por S/. 62,481.00; es decir, disminuyó el reparo.

El fallo del Tribunal Fiscal, mediante resolución número 00198-4-2017 fue el siguiente:

Que al respecto cabe señalar que si bien en la resolución apelada se meritúa los citados recibos determinando respecto de los trabajadores no obstante, se mantiene el reparo respecto del gasto consignado en dichos comprobantes, al considerarse que no se acreditó que estos cumplan con el principio de causalidad, sin embargo, el reparo formulado era por gastos no sustentados con comprobantes de pago, por lo que la Administración en la resolución apelada adicionó un fundamento al reparo formulado en fiscalización, pues

consideró que el reparo no solo se debió a la no exhibición de los comprobantes de pago de los gastos del ejercicio 2011, sino adicionalmente sustentó aquél por el cumplimiento del principio de causalidad de dichos gastos.

Que al respecto, el artículo 127° del Código Tributario, aplicable al caso de autos, prevé que el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones. Asimismo señala que mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que toda vez que la Administración en el presente caso agregó el fundamento del reparo en la instancia de reclamación, en aplicación de lo previsto en el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, según el cual son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo de los procedimientos establecidos, procede declarar nula al resolución apelada en este extremo.

Así tratándose del mismo hecho en controversia y habiendo la administración tributaria disminuido el *quántum* del reparo, el Tribunal Fiscal falló por la vulneración de la facultad de reexamen, declarando la nulidad de la apelada.

2.2.4. Caso tipo I. Mismo hecho. B) Nuevo derecho: i) con incremento económico

A continuación, el caso 4, RTF N° 8602-8-2013: nuevo derecho, incremento económico. En el caso que describiremos el órgano resolutor de controversia, en instancia de reclamación, incrementó el reparo de S/. 5'186,620.00 a 8'874,677.00, habiendo notificado la instancia de reclamaciones el respectivo Requerimiento de Alegatos.

El caso trata sobre el desconocimiento del crédito por reinversión, en el sector educación y el consecuente incremento del reparo en instancia de reclamación.

Caso seguido contra un principal contribuyente, sobre crédito por reinversión en el sector educación, la administración tributaria mediante Resolución de Determinación N° 012-0003-000886, procedió a reducir el saldo a favor del Impuesto a la Renta del Ejercicio 2001 al desconocerse de manera parcial la aplicación del crédito por reinversión en Educación, al establecer: a) el concepto de renta reinvertible era el de utilidad de libre disposición y que se registraba contablemente en la cuenta número 89 Resultados del

ejercicio (utilidad), b) el concepto de resultados del ejercicio- utilidad, tanto financiero como tributario, estaba dado por la utilidad patrimonial pasible de ser capitalizada, distribuida o reinvertida, c) el concepto de renta reinvertible no estaba referido al de renta neta imponible, pues este último tenía por objeto servir de base para el cálculo del Impuesto a la Renta, pudiendo en este cometido convertir una pérdida contable en utilidad tributaria o reducir significativamente una renta, producto de las diferencias temporales o permanentes, por lo que no podía ser objeto de capitalización, distribución y menos aún de reinversión; y, d) no se había cumplido con el requisito de antigüedad de los bienes materia de beneficio, al amparo de lo previsto por el Decreto Supremo N° 047-97-EF.

Ante el reclamo, el órgano resolutor de controversia, notificó la Resolución de Intendencia N° 0150140008454, mediante la cual declaró infundada la reclamación y disminuyó el saldo a favor del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2001 en tanto desconoció el crédito por reinversión en educación utilizado por el contribuyente y consideró que debía repararse en su totalidad, aumentando la acotación de S/.5'186,620.00 a S/.8'874,677.00. Dado el incremento del reparo, la Administración Tributaria procedió a notificar al recurrente el requerimiento de formulación de alegatos, según lo dispuesto por el artículo 127 del Código Tributario.¹⁸

En efecto; mediante la citada resolución apelada, la Administración Tributaria reparó en su totalidad, por cuanto para el ejercicio 2001, no se encontraría vigente el crédito por reinversión, el mismo que por aplicación de la Norma VII del Código Tributario, tendría vigencia solo hasta el ejercicio 1999. El recurrente; como primer argumento de defensa, invocó la vulneración de la facultad de reexamen, para seguidamente discutir y exponer los argumentos de defensa sobre el fondo; esto es, si tenía o no derecho al crédito por reinversión.

Al respecto el Tribunal Fiscal mediante resolución N° 08602-8-2013 emitió el siguiente fallo:

Si bien de conformidad con lo establecido por el artículo 127° antes citado, modificado por Decreto Legislativo N° 981, la Administración goza de la facultad de realizar un

¹⁸ En este caso, a diferencia del caso seguido según RTF N° 17044-8-2010, señalado en el subcapítulo 2.2.1. del presente trabajo de investigación, sí se requirió al recurrente los respectivos alegatos por el incremento.

nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido en la etapa de reclamación, solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, con lo cual se tiene que la Administración no estaba facultada a modificar el sustento y motivación de la emisión de la resolución de determinación.

Que en tal sentido, toda vez que la Administración al modificar el fundamento del reparo en la instancia de reclamación ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, que dispone que son nulos los actos emitidos prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, y de acuerdo con el criterio recogido por este Tribunal en las Resoluciones N° 04243-3-2012 y 00483-8-2013, procede declarar la nulidad de la resolución apelada en este extremo.

Que a su vez, corresponde declarar la nulidad de la Resolución de Determinación N° 012-003-0000866, al evidenciarse que no se ha seguido con el procedimiento legal establecido según lo dispone el numeral 2 del artículo 109° del anotado código conforme con los fundamentos antes esbozados.

En este caso, tratándose del mismo hecho en controversia, la administración tributaria incrementó el reparo por una razón de derecho en oposición a la primera decisión administrativa; es decir, la administración tributaria, en ejercicio de la facultad de determinación, reconoce la vigencia del crédito por reinversión respecto del período acotado; y, en ejercicio de la facultad de resolución de controversias tributarias, desconoce la vigencia del crédito por reinversión para el período acotado; fallando el Tribunal Fiscal por la vulneración a la facultad de reexamen declarando la nulidad del valor y de la resolución apelada.

2.2.5. Caso tipo I. Mismo hecho. B) Nuevo derecho: i) sin incremento económico

A continuación, el caso 5, RTF N° 4243-3-2012: nuevo derecho, sin incremento económico.

El caso que señalamos a continuación trata sobre la pérdida extraordinaria en la venta de activo fijo y que no involucró en instancia de reclamación, un incremento del reparo.

En el procedimiento de fiscalización, la administración tributaria, argumentó que el recurrente no había presentado el informe de tasación a efecto de determinar el valor de mercado, motivo por el cual, de acuerdo con lo previsto en el numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, no correspondía aceptar la pérdida obtenida por la transferencia del inmueble cargada a gastos.

Por su parte, el órgano resolutor de controversias señaló que la contribuyente era habitual en la enajenación de inmuebles, por lo que al realizar una actividad inmobiliaria, correspondía que dichos bienes se calificaran como “existencias” y no como activos fijos, como concluyó el auditor fiscal; siendo en consecuencia que no resultaba de aplicación lo dispuesto por el numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta, sino por el contrario el numeral 1; y precisó que el valor de mercado de tal existencia era aquél que normalmente obtiene la empresa de sus operaciones con terceros no vinculados; que añade que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 20° y el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, las deducciones al ingreso bruto y al ingreso neto para que sean aceptadas tributariamente, deben cumplir con el principio de causalidad y ser acreditadas por la recurrente y por tanto tratándose de deducciones originadas en la venta de bienes por debajo de su costo computable, la carga de la prueba de acreditar que el valor de venta que genera la pérdida deducida constituye el valor de mercado, corresponde a la recurrente.

En tal sentido, la administración tributaria concluyó que el reparo derivó de la falta de probanza de las razones por las que los bienes enajenados habían sufrido una desvalorización y por ende habían sido vendidos a un valor inferior al costo, atendiendo a que las deducciones deben ser sustentadas por la contribuyente y al hecho que no se encontraba probado que el valor de la transferencia correspondía al de mercado.

Al respecto el órgano resolutor de controversia invocó que la motivación del reparo debía ser objeto de convalidación al amparo de lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 109° del Código Tributario, debiendo entenderse que las normas legales que la sustentaban eran en realidad los artículos 20° y 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

El fallo del Tribunal Fiscal mediante resolución 04243-3-2012 se basó en los siguientes considerandos:

Que de acuerdo con el artículo 127° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 981, el órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan

sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones y que mediante la facultad de reexamen dicho órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados para incrementar sus montos o para disminuirlos.

Que estando a lo expuesto, si bien de conformidad con lo establecido en el artículo 127° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981, la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos de asunto controvertido, dicho órgano solo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos, con lo cual se tiene que la Administración no estaba facultada a variar o cambiar el sustento y motivación de la Resolución de Determinación N° 012-003-0007946, ya que el reparo a la pérdida por venta de inmueble se fundamentaba en el hecho que la recurrente no había presentado el informe de tasación, que a su entender era mandatorio a efecto de sustentar el valor de mercado, esto es, procedió a desconocer la pérdida cargada a gastos, considerando por tanto que el valor de transferencia resultaba equivalente al costo computable, y que se había incumplido lo previsto en el numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta; en tanto que en la instancia de reclamación pretende sustentar que dicho reparo se basa en que la recurrente no demostró la relación de causalidad a que se contrae el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta ni sustentó las razones por las que la transferencia se realizó a un precio inferior al costo computable, ni que este correspondía al valor de mercado, a efecto de deducir la pérdida registrada y considerando que al tratarse de una deducción, era de cargo de la contribuyente su acreditación a efecto de ser aceptada para fines tributarios. Que por tanto toda vez que la Administración al modificar el fundamento del reparo en la instancia de reclamación ha prescindido totalmente del procedimiento legal establecido, de conformidad con el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, que dispone que son nulos los actos emitidos prescindiendo del procedimiento legal establecido, procede declarar en el extremo del citado reparo la nulidad del citado valor y de la resolución apelada.

En el caso en mención, tratándose del mismo hecho en controversia, y sin haber la administración tributaria incrementando el *quántum* del reparo, el Tribunal Fiscal falló por la vulneración de la facultad de reexamen declarando la nulidad del valor y de la resolución apelada.

2.2.6. Caso tipo I. Mismo hecho. B) Nuevo derecho: i) con disminución económica

Describimos a continuación el caso 6, RTF N° 20274-9-2012: nuevo derecho, disminución económica, en un extremo. Se trata del caso seguido por un principal contribuyente, el reparo vinculado a servicios de interconexión prestados a la recurrente no sustentados de acuerdo a ley.

La administración tributaria, en etapa de fiscalización, reparó la Factura N° 3991-0000415, por el importe de S/. 7 015 313,00, emitida con posterioridad al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, a pesar que el gasto se devengó en el ejercicio 2000, señalando como sustento el inciso j) del artículo 44° y el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta. En la apelada la Administración señaló que, el importe deducido como gasto en el ejercicio 2000, por concepto de servicio de interconexión correspondiente al mes de diciembre de 2000, ascendía al importe de S/. 2 514 780,91 y no al consignado en la factura N° 3991-0000415 por un valor equivalente a S/. 7 015 313,00. Por otro lado, a fin de determinar si dicho importe era deducible como gasto, era imprescindible determinar si el mismo se había devengado o no durante el ejercicio 2000, concluyendo que al no haber cumplido con los requisitos previstos por la NIC 18 no correspondía deducir dicho gasto como deducible en el ejercicio 2000.

Concluyendo además que, al no haberse acreditado el cumplimiento de los requisitos previstos por la NIC 18 para considerar los ingresos de Telefónica del Perú S.A.A. por los referidos servicios se hayan devengado al 31 de diciembre de 2000, el monto de S/. 2 514 780,91, provisionado por la recurrente, no correspondía a un gasto devengado en el ejercicio 2000, por tal motivo no acepta la deducción.

El fallo del Tribunal Fiscal, mediante resolución número 20274-9-2012 fue el siguiente:

Al respecto, se debe indicar que, si bien la Administración goza de la facultad para realizar un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127° del Código Tributario aplicable al caso de autos, ello no le facultaba a modificar o cambiar el sustento y motivación del reparo, ya que el reparo en fiscalización se fundamentó en que si bien el gasto por S/. 7 015 313,44 se había devengado en el ejercicio 2000, no se contaba con el comprobante que sirviera de sustento al mismo en dicho ejercicio, puesto que la Factura N° 3991-

0000415 recién se emitió el 29 de mayo de 2001, con posterioridad al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, siendo que en la instancia de reclamación la Administración concluyó que el monto provisionado en el ejercicio 2000 por el servicio de interconexión de diciembre de 2000 no era el monto consignado en la referida factura, toda vez que por dicho servicio se había emitido además la Factura N° 3991-9999926, el 7 de marzo de 2001, determinando del análisis de los documentos presentados en la fiscalización que el monto provisionado ascendió a S/. 2 514 780,91 y pretende sustentar el reparo en el hecho que el referido gasto no se había devengado en el ejercicio 2000.

Estando a lo expuesto, toda vez que la Administración en el presente caso cambió el fundamento del reparo en la instancia de reclamación, lo que constituye un exceso a su facultad de reexamen, en aplicación de lo previsto por el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario, según el cual son nulos los actos de la Administración dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, proceder declarar nula la resolución apelada en este extremo y nulo el valor en este extremo.

Así pues, en etapa de fiscalización la administración tributaria reparó el importe de 7 015 313,00; y, en etapa de reclamaciones, el órgano resolutor de controversias disminuyó el reparo a S/. 2 514 780,91. Habiendo el Tribunal Fiscal fallado por la vulneración de la facultad de reexamen y en consecuencia por la nulidad del valor y de la apelada.

2.2.7. Caso tipo II. Nuevo hecho

Finalmente describimos a continuación el caso 7, RTF N° 20274-9-2012: nuevo hecho. Se trata del caso seguido por un principal contribuyente, el reparo vinculado a servicios de interconexión prestados a la recurrente no sustentados de acuerdo a ley.

La Administración Tributaria, en etapa de fiscalización, reparó la Factura N° 3991-0000415, por el importe de S/. 7 015 313,00, por concepto de servicio de interconexión de diciembre de 2000, emitida con posterioridad al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, a pesar que el gasto se devengó en el ejercicio 2000, señalando como sustento el inciso j) del artículo 44° y el artículo 57° de la Ley del Impuesto a la Renta. En la apelada la Administración, en virtud de la facultad de reexamen establecido por el artículo 127° del Código Tributario, estableció que los servicios de interconexión prestados entre el recurrente y Telefónica del Perú S.A.A. por los meses de octubre y noviembre de 2000

no se habían devengado en dicho ejercicio, en tanto que el contrato de interconexión suscrito entre ambas partes establecía que para determinar la liquidación, facturación y pago del tráfico cursado, ambas empresas estaban obligadas a efectuar conciliaciones globales y detalladas del tráfico como un requisito previo para determinar la retribución que correspondiera a cada una de las empresas, por lo que solo después de la liquidación respectiva, estaban en la posibilidad de conocer el monto real a facturar por los servicios de interconexión prestados; por lo tanto, tampoco correspondía aceptar como gastos del ejercicio 2000 los importes originados en los servicios de interconexión prestados por Telefónica del Perú S.A.A. a la recurrente por los meses de octubre y noviembre de 2000. El fallo del Tribunal Fiscal, mediante resolución número 20274-9-2012 fue el siguiente:

Asimismo, en la instancia de reclamación la Administración, amparándose en la facultad de reexamen establecida por el citado artículo 127° del Código Tributario, determinó que los servicios de interconexión prestados por los meses de octubre y noviembre de 2000 (S/. 2 473 767,72 y S/. 2 491 439,70 respectivamente) tampoco se habían devengado en el ejercicio 2000, por lo que no correspondía aceptar la deducción de los referidos gastos en dicho ejercicio, procediendo a recalcular el reparo efectuado en la etapa de fiscalización; no obstante que dichos reparos no fueron acotados en la Resolución de Determinación N° 012-003-0006018.

En tal sentido, lo realizado por la Administración en la apelada en este extremo, constituye un exceso a su facultad de reexamen, por lo que corresponde declarar la nulidad de la apelada en dicho extremo, de conformidad con lo dispuesto por el numeral 2 del artículo 109 del Código Tributario.

Así, en el presente caso, en la etapa de fiscalización el reparo estaba vinculado a los servicios de interconexión correspondiente al período diciembre 2000; sin embargo, en etapa de reclamaciones la administración tributaria, en ejercicio de la facultad de reexamen, incorporó nuevos hechos: los servicios de interconexión prestados en los períodos octubre y noviembre de 2000.

**CAPÍTULO III: DE LA INTERPRETACIÓN DEL
ARTÍCULO 127° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, A FIN DE
PROVEER DE ALCANCES Y CONTENIDO A LA
FACULTAD DE REEXAMEN EN EL MARCO DE LOS
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, PROCESALES,
ADMINISTRATIVOS Y PRINCIPIOS GENERALES DEL
DERECHO**

Analizados los principios que debe observar el órgano que resuelve las controversias tributarias en primera instancia administrativa; así como, el contenido de la facultad de reexamen, será la correcta interpretación del artículo 127° del Código Tributario, la que nos permitirá determinar la afectación o no, de las garantías, principios y derechos del recurrente, ante la medida adoptada por la administración tributaria en el ejercicio correcto precisamente de la mencionada facultad.

3.1. Método de interpretación del artículo 127° del Código Tributario: alcances y contenido de la facultad de reexamen

Pues bien, de la descripción en síntesis de los casos representativos, referidos en el subcapítulo 2.2. podemos advertir que en todos los supuestos, que acontecen en el plano de la realidad, el recurrente argumenta la vulneración de la facultad de reexamen, y seguidamente el Tribunal Fiscal falla en dicho sentido. Razón por la cual, la correcta interpretación, producto, por un lado, de la ponderación de principios y derechos que involucran a cada una de las partes; esto es, a la administración tributaria, como al recurrente; y, por otro lado, de la consideración del núcleo no negociable de cada una de las partes, podremos determinar, si existe o no vulneración al ejercicio de la facultad de reexamen y además determinar si esta facultad es o no necesaria para la administración tributaria.

Para tales efectos en primer lugar queremos referirnos a Max Ascoli (1947) quien al referirse al trabajo de interpretación sostiene:

El único momento en que el derecho conoce la concreción es en la interpretación, cuando se reduce o es reducido a los hechos. Entonces, lo abstracto se hace realidad, en cuanto expresa una realidad: el derecho, alcanzando aquí el propio fin, pierde su característica fundamental, retoma contacto con la vida, de la cual fuera extrañado, para disciplinarla, se transforma finalmente en cosa viva. La expresión de esa cosa viva es la sentencia: el solo momento en que fórmula de derecho y realidad de vida son una sola cosa.

(...)

Veremos en seguida como todo el proceso de interpretación se desenvuelve en pleno campo de la abstracción, como proceso culminante y no resolutorio de la abstracción misma. Si, como se repite por tantos, la interpretación es de naturaleza creadora en el campo de la legislación, se vuelve concreción en el ámbito de la aplicación (pp. 67- 69).

Resultando de interés aquel apotegma según el cual “nadie puede perder el derecho que no tiene”. Rubio coincide con Ascoli cuando refiere que la interpretación merece una labor creadora, al respecto Rubio Correa (1991) señala:

La interpretación jurídica pertenece más al ámbito de las reglas de combinación de colores, o del juego de ajedrez: establece requerimientos pero permite flexibilidad y creatividad. Por ello consideramos que la interpretación jurídica es más un arte que una ciencia. Quien estudia interpretación va a conocer procedimientos que puede aplicarse creativamente y no que dan una sola e inequívoca respuesta (p. 243).

Siendo que para Zolezzi respondiendo a la interrogante “¿qué es interpretar una norma, simplemente determinar el contenido y alcance de la misma” (como se citó en Bravo Cucci, 2003, p. 175).

Refiriéndose a dicho alcance precisamente, Ruiz de Castilla (2017) señala que se presentarán distintas posiciones interpretativas y al respecto sostiene:

Por tanto, siempre habrá casos donde se advierte la concurrencia de diversas posiciones interpretativas en relación al sentido y alcance de un determinado dispositivo legal. ¿qué posición tiene que prevalecer? Nos parece que debe tener preminencia aquella postura que resulte ser la más coherente con el conjunto de parámetros relativos a la política fiscal, derecho constitucional, derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Existen casos donde conviene que el trabajo interpretativo tome en cuenta estos cuatro

parámetros. En cambio, en otras oportunidades, es suficiente que la labor interpretativa tome en cuenta algunos de los parámetros que acabamos de indicar. Por último, también hay que sostener que el trabajo interpretativo siempre debe considerar por lo menos los parámetros que se refieren al derecho constitucional y derecho tributario.

(...)

Por otra parte, en el campo exclusivamente jurídico, actualmente está claro que, en virtud del moderno fenómeno de la constitucionalización del derecho, los trabajos interpretativos tienen que buscar la máxima aproximación posible respecto de los postulados del derecho constitucional (p. 171).

Por su parte Gamba (2013) precisamente postula la constitucionalidad de las relaciones tributarias, señalando además el papel ineludible de la Ley del Procedimiento Administrativo General en la constitucionalización de dichas relaciones y postulando que los actos de la administración tributaria son nulos cuando contravienen a la Constitución, a las leyes o a las normas reglamentarias (p. 91).

Al respecto y en la misma línea de la constitucionalización de la interpretación, Landa Arroyo (2002) sostiene lo siguiente:

Pero, también, es factible que dichas afectaciones a los derechos fundamentales de los administrados sean producto de la aplicación de normas legales y administrativas ambiguas o con conceptos jurídicos indeterminados, que habitan en la práctica a que los tribunales administrativos y los funcionarios públicos apliquen de manera discrecional o peor aún arbitraria; ante lo cual deberían resolver dichos casos realizando un juicio de razonabilidad, racionalidad y proporcionalidad (pp. 458-459).

Por lo que, sostenemos además que en efecto, en la aplicación del derecho, la entidad pública, esto es, la administración tributaria, en el ejercicio de todas y cada una de sus facultades; así como el Tribunal Fiscal, deben resolver los casos mediante un juicio de razonabilidad, racionalidad y proporcionalidad, y además observando los principios del Derecho como un sistema jurídico integral, haciendo énfasis en los principios constitucionales, administrativos, procesales y principios generales del Derecho.

Al referirse a los Tribunales Administrativos, Landa Arroyo (2002) pone énfasis en la responsabilidad que les compete a estos órganos; a saber:

Pues bien, los propios tribunales y funcionarios de la administración pública pueden anular un acto administrativo, inaplicando una norma legal a un caso concreto, por ser

violatoria de los derechos fundamentales del administrado al debido proceso y la tutela jurisdiccional.

Eso es así, en la medida que los tribunales administrativos son responsables de garantizar que el ordenamiento jurídico administrativo se encuentre vinculado por la Constitución antes que por la ley, como se desprende del Art. 51° de la Constitución que señala la prevalencia de la Constitución sobre la ley y del capítulo II de la Ley del Procedimiento Administrativo General que reconoce dicho principio de supremacía constitucional, sin perjuicio de la labor jurisdiccional ordinaria posterior. En efecto, “el carácter normativo de la Constitución vincula inmediatamente a la totalidad de los jueces y Tribunales del sistema y no sólo al Tribunal Constitucional.

En ese sentido el Tribunal Fiscal ha expedido diversas resoluciones, por ejemplo, ha realizado juicios constitucionales positivos, tanto de las normas tributarias como del Código Civil para aplicarlas interpretándolas de conformidad con la Constitución en materia del derecho fundamental de la igualdad, a fin de declarar inafectas al impuesto al patrimonio vehicular o al impuesto predial, a las iglesias protestantes en las mismas condiciones que la iglesia católica (p.459).

Por lo que coincidimos con la doctrina y también nos adherimos a la doctrina de la constitucionalización de las relaciones tributarias y además constitucionalización de la interpretación, a fin de resolver los conflictos de intereses, con un juicio de racionalidad, proporcionalidad y razonabilidad, de modo tal que propugnamos un equilibrio en la interpretación, en un ámbito que, según la doctrina nacional, constituye un campo muy conflictivo y así evitar los cuestionamientos según los cuales, el fundamento sea atender únicamente fines fiscalistas y recaudatorios.

Así, en dicho conflicto, sostenemos que estarán involucrados principios y derechos, los mismos que deberán ser colocados en un mismo nivel de valor o rango, teniendo en consideración que no existe principio ni derecho absoluto; sin menoscabar además el núcleo no negociable de cada parte del conflicto, en suma llegar a una interpretación que configure el equilibrio de la solución de controversia, claro está, cuando la controversia involucra una decisión que puede afectar en un mismo nivel a cualquiera de las partes. Esta situación se encuentra precisamente cuando la controversia consiste en determinar si el ejercicio de la facultad de reexamen vulnera o no el Derecho.

Precisamente el propio Tribunal Constitucional ha sostenido que los derechos fundamentales no son absolutos, cuando mediante sentencia recaída en el expediente número 3997-2006-AA/TC (16/05/2007) sostiene lo siguiente:

Si bien es cierto que la imposición de pago implica una intromisión del Estado en la propiedad de los contribuyentes, ello no necesariamente conlleva una vulneración de los derechos fundamentales en general, y del derecho de propiedad en particular. Ello se sostiene en que los derechos fundamentales no ostentan un carácter absoluto. Abona a lo dicho el deber de contribuir a los gastos públicos como principio constitucional implícito en nuestro Estado Democrático de Derecho.

En este mismo sentido ha sido señalado por la Corte Suprema, cuando sostiene mediante Casación N° 4293-2013 que “la potestad tributaria atribuida al Estado tampoco es absoluta debiendo ser ejercida con arreglo a los fines, principios, derechos y límites que las normas del bloque de constitucionalidad establecen” y añade:

Como sucede con las otras materias del derecho, en el derecho tributario la aplicación de las normas del ordenamiento jurídico exige un alto grado de certidumbre y claridad en el contenido de las disposiciones legales y el sentido de las normas garantizando la seguridad jurídica, cumpliendo al respecto la labor interpretativa un rol importante.

(...)

En el caso peruano, el legislador no ha limitado ni ha acogido alguna teoría, método, técnica, argumento interpretativo para las disposiciones tributarias, estableciendo que para la interpretación de aquellas se pueden utilizar diversos métodos de interpretación admitidos por el Derecho, sin embargo, es importante anotar al respecto que la elección que debe realizar el juez del método o técnica dependerá del tipo de disposición tributaria a interpretar, en tanto algunos no serán compatibles con la proscripción de crear tributos, establecer sanciones, conceder exoneraciones, extender la disposición tributaria a personas o supuestos distintos a los señalados en el dispositivo legal, prohibición prevista en el segundo párrafo de la Norma VIII del Título Preliminar del T.U.O. del Código Tributario.

Una muestra de la interpretación por mayor razón, precisamente la encontramos reflejada en la controversia seguida según el último precedente vinculante de la Corte Suprema, (Casación N° 4392-2013) según el cual, la analogía así como la interpretación extensiva y la interpretación restrictiva sólo están prohibidas en la medida que su aplicación implique la restricción de derechos o el establecimiento de obligaciones.

Precisamente, la Corte Suprema mediante Casación N° 4392-2013¹⁹ señaló el siguiente precedente vinculante:

5.2. Por lo que conforme a los fundamentos del considerando 3.5 se establecen las siguientes reglas con carácter de precedentes vinculantes:

5.2.1. La Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario no descarta la aplicación de la analogía tampoco la interpretación ni la restrictiva, admitidas en el derecho para cierto tipo de normas; sino que el uso se encuentra limitado por la prohibición del segundo párrafo de la Norma acotada, resultando para ello muy importante que el Juez seleccione el método adecuado al tipo de disposición tributaria a interpretar.

5.2.2. No resultan pertinentes la interpretación extensiva ni la restrictiva para interpretar disposiciones que restringen derechos, ni para normas que establecen disposiciones como el caso de los pagos a cuenta del impuesto a la renta previstos en el numeral a) del artículo 85° del T.U.O de la Ley del Impuesto a la Renta, y para los casos de aplicación de intereses moratorios previstos en el artículo 34° del T.U.O. del Código Tributario.

Pues bien, como precedente vinculante, la Corte Suprema dispuso que el Juez tiene la obligación de aplicar el método adecuado de interpretación de la disposición tributaria que restringe derechos; siendo que en los demás casos la elección del método dependerá del tipo de disposición tributaria a interpretar.

Recordemos que en materia de interpretación, a nivel legal, la Norma VIII del Código Tributario, reconoce los parámetros de la interpretación; a saber:

Norma VIII: Interpretación de normas tributarias

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos

¹⁹ Publicada en el diario oficial El Peruano el 30 de Octubre de 2015. La controversia consiste en determinar si como producto de una declaración rectificatoria, procede o no el pago de intereses moratorios, respecto de la deuda omitida con la declaración original. Originando la interpretación del artículo 34° del Código Tributario sobre intereses moratorios y artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre pagos a cuenta.

de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

La pregunta es ¿y por qué la analogía está prohibida en el Derecho Tributario? La analogía está prohibida, en primer término, porque de acuerdo con el principio de legalidad ²⁰ sólo el Poder Legislativo (poder derivado del pueblo) tiene potestad para crear en materia tributaria, estando proscrito así, que los operadores del derecho, a través de la interpretación, puedan crear; *ergo*, están impedidos de extender las disposiciones tributarias a supuestos distintos de la ley.

Por lo que originalmente, así era entendida la analogía, como una prohibición absoluta, rigiendo en principio en materia tributaria, una interpretación restrictiva por la propia naturaleza de la materia; sin embargo, la Corte Suprema, en la labor creativa de interpretación, además interpretó la propia Norma VIII del Código Tributario en lo referido a la analogía, estableciendo así, una suerte de ponderación entre el principio de legalidad versus principio de inaplicación por analogía de las normas que restringen derechos, y optando, por mayor razón, en el caso concreto, por el segundo principio.

Es decir, ante la acción concreta de la administración tributaria, la Corte Suprema efectuó, en primer lugar, la correcta interpretación de la Norma VIII y seguidamente

²⁰ Norma IV: Principio de legalidad - reserva de la ley
Sólo por Ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación, se puede:

- a) Crear, modificar y suprimir tributos; señalar el hecho generador de la obligación tributaria, la base para su cálculo y la alícuota; el acreedor tributario; el deudor tributario y el agente de retención o percepción, sin perjuicio de lo establecido en el Artículo 10;
- b) Conceder exoneraciones y otros beneficios tributarios;
- c) Normar los procedimientos jurisdiccionales, así como los administrativos en cuanto a derechos o garantías del deudor tributario;
- d) Definir las infracciones y establecer sanciones;
- e) Establecer privilegios, preferencias y garantías para la deuda tributaria; y,
- f) Normar formas de extinción de la obligación tributaria distintas a las establecidas en este Código.

Los Gobiernos Locales, mediante Ordenanza, pueden crear, modificar y suprimir sus contribuciones, arbitrios, derechos y licencias o exonerar de ellos, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la Ley.

Mediante Decreto Supremo refrendado por el Ministro de Economía y Finanzas se regula las tarifas arancelarias.

calificó si el actuar de la administración tributaria estaba o no comprendida en el sentido de la norma de fondo en cuestión, bajo los parámetros correctos de interpretación.

En efecto, coincidimos con la doctrina, y además con lo señalado por la Corte Suprema, al considerar que para realizar el trabajo interpretativo, debemos acercarnos al derecho constitucional y al derecho tributario, pero añadimos que esa labor de interpretación debe considerar además todos los aspectos del Derecho como sistema jurídico integral, de modo tal que concluyamos en la mejor de las posibles creaciones interpretativas, que gocen de mayor razón, siendo necesario para tales efectos realizar la ponderación de los principios en conflicto, en suma “*cogito ergo sum*”.²¹

Así, las controversias sobre el ejercicio de la facultad de reexamen se suscitan tanto cuando el órgano resolutor, en primera instancia, resuelve sobre los mismos hechos, o cuando añade nuevos hechos; así como cuando, no obstante tratarse del mismo hecho, abunda en el mismo derecho o añade nuevo derecho; invocando en todos los casos el recurrente la vulneración al ejercicio de la citada facultad y fallando el Tribunal Fiscal en dicho sentido.

Al respecto, en este estado de la cuestión, no obstante la aplicación de principios, se pretende proscribir el razonamiento jurídico que debe realizar el órgano resolutor de controversias tributarias, tergiversando a través de la interpretación, el sentido y alcances de la facultad de reexamen y los principios jurídicos del deber de motivar las resoluciones, del debido proceso, el principio de congruencia precisamente, en su connotación procesal administrativa, el principio de verdad material, el principio de impulso de oficio, el principio de “*iura novit curia*”, el principio de seguridad jurídica y confianza legítima, el principio de interdicción de la arbitrariedad, derecho de defensa, pluralidad de instancia y el derecho de recurrir del recurrente.

²¹ Caso de controversia, por interpretación de normas, se suscitó en materia de alcance del beneficio de estabilidad tributaria, según RTF N° 08252-1-2013, procediendo el Tribunal Fiscal a interpretar los artículos 83° de la Ley General de Minería, artículos 22° y 24° del Reglamento del Título Noveno de la citada Ley, aprobado por D.S. N° 03-94-EM y confirmando la resolución apelada. Declarando la Corte Suprema improcedente el recurso de casación presentado por el recurrente.

Otro caso de controversia, por interpretación de normas, se suscitó en materia de constatación de hechos, según RTF de Observancia Obligatoria N° 11714-5-2015 publicado en el Diario Oficial El Peruano el 12 de diciembre de 2015, procediendo el Tribunal Fiscal a interpretar el artículo 10° numeral 2 del Reglamento del Fedatario Fiscalizador, aprobado por D.S. N°101-2004-EF, confirmando la resolución apelada.

Pues bien, en este punto resulta de vital importancia entender el real sentido y alcances de la facultad de reexamen, y seguidamente calificar si el actuar de la administración tributaria estaba o no comprendida en dicho sentido.

Para tales efectos debemos realizar el método de interpretación y en líneas de Rubio y Arce (2017):

Esto hace recomendable que el intérprete utilice todos los métodos en cada procedimiento de interpretación para – aplicando todos los que pueda a cada situación – tenga una visión completa de las diferentes interpretaciones posibles y elija la que, a su juicio, aparezca como la más correcta de todas (p. 112).

En efecto, para interpretar el artículo 127° del Código Tributario, además resulta necesario tener en consideración los siguientes principales artículos vinculados al procedimiento contencioso tributario:

- Artículo 126.- Pruebas de oficio

Para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

Esta base legal está vinculada al principio de impulso de oficio y principio de verdad material.

- Artículo 129°.- Contenido de las resoluciones

Las resoluciones expresarán los fundamentos de hecho y de derecho que les sirven de base, y decidirán sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y cuantas suscite el expediente. En caso contrario, será de aplicación lo dispuesto en el último párrafo del artículo 150.

Es una norma de orden público, su inobservancia será sancionada con nulidad. Reconoce la potestad revisora del órgano que resuelve la controversia tributaria, además la observancia del debido proceso y el deber de motivar las resoluciones. Se vincula también con el principio de congruencia administrativa.

- Artículo 147.- Aspectos inimpugnables

Al interponer apelación ante el Tribunal Fiscal, el recurrente no podrá discutir aspectos que no impugnó al reclamar, a no ser que, no figurando en la Orden de

Pago o Resolución de la Administración Tributaria, hubieran sido incorporados por ésta al resolver la reclamación.

Esta norma implica el reconocimiento implícito del principio de congruencia administrativa, su correlación con el petitum y causa petendi del recurrente; y, el principio de iura novit curia.

- Artículo 127.- Facultad de reexamen

El órgano encargado de resolver está facultado para hacer un nuevo examen completo de los aspectos del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados, llevando a efecto cuando sea pertinente nuevas comprobaciones.

Mediante la facultad de reexamen el órgano encargado de resolver sólo puede modificar los reparos efectuados en la etapa de fiscalización o verificación que hayan sido impugnados, para incrementar sus montos o para disminuirlos.

En caso de incrementar el monto del reparo o reparos impugnados, el órgano encargado de resolver la reclamación comunicará el incremento al impugnante a fin que formule sus alegatos dentro de los veinte (20) días hábiles siguientes. A partir del día en que se formuló los alegatos el deudor tributario tendrá un plazo de treinta (30) días hábiles para ofrecer y actuar los medios probatorios que considere pertinentes, debiendo la Administración Tributaria resolver el reclamo en un plazo no mayor de nueve (9) meses contados a partir de la fecha de presentación de la reclamación.

Por medio del reexamen no pueden imponerse nuevas sanciones.

Contra la resolución que resuelve el recurso de reclamación incrementando el monto de los reparos impugnados sólo cabe interponer el recurso de apelación.

Esta disposición implica el reconocimiento implícito del principio de iura novit curia.

Esta facultad del órgano que resuelve la controversia tributaria, puede generar en su ejercicio, de manera concreta las siguientes posibilidades, las que analizamos, en el marco de los principios del Derecho, y las afectaciones a los derechos del recurrente.

Nos referimos a las siguientes modificaciones, que pueden acontecer en el plano de la realidad, producto del ejercicio de la facultad legal; a saber:

- A) Modifica el derecho
- B) No modifica el derecho
- C) Modifica el hecho
- D) No modifica el hecho
- E) Incorpora nuevo hecho
- F) No modifica nada

De una primera interpretación sistemática de los artículos antes mencionados, y al estar reconocido, en dichas normas especiales, los principios de verdad material, congruencia administrativa, impulso de oficio, debido proceso, principio de iura novit curia y deber de motivar las resoluciones, queda evidente que realizar un trabajo de interpretación que implique concluir que la facultad de reexamen implica “no modificar nada” es contrario a la lógica, razón por la cual la interpretación que concluya en la posibilidad F) queda descartada por incurrir en falacia *argumento ad logicam*.

Una segunda interpretación, ratio legis y literal del mencionado segundo párrafo del artículo 127° del Código Tributario, permite concluir que el órgano que resuelve la controversia no puede incorporar un nuevo hecho jurídico. Por lo tanto aquella interpretación que concluya en la posibilidad C) y E) también incurre en falacia *argumento ad logicam*. *Contrario sensu*, la interpretación correcta está constituida por la posibilidad D) por lo que el órgano que resuelve la controversia no puede modificar los hechos en controversia.

Hasta aquí, en lo que respecta a los hechos. Seguidamente el trabajo interpretativo en relación al derecho. Así, las cosas, la real controversia se suscitará cuando producto del ejercicio de la facultad de reexamen, sobre los mismos hechos en cuestión, el órgano resolutor de controversia, bien abunda en el mismo derecho; o, por el contrario, procede a crear nuevo derecho. Aquí es necesario tener en consideración la petición y la congruencia administrativa. De acuerdo con la jurisprudencia y doctrina procesal civil, incluso en materia civil, es posible modificar la causa petendi, pero está prohibida la vulneración del petitum; esto es, del pedido concreto. En materia de derecho tributario, materia singular, tiene relación con dos principios: el principio de congruencia administrativa y el principio de iura novit curia.

Cuando el órgano que resuelve la controversia tributaria, en el ejercicio de la facultad de reexamen, invoca el mismo derecho o un nuevo derecho, en materia de cuántum del petitum puede producirse las siguientes circunstancias:

- Incremento económico del reparo
- No incremento económico del reparo
- Disminución económica del reparo

En estos casos, precisamente resulta aplicable el método por comparación con otras normas y siguiendo a Rubio y Arce (2017) el método sistemático por comparación con otras normas “interpreta una norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas de su mismo conjunto normativo” (p. 115), precisamente nos referimos a los principios que hemos analizado a lo largo de los capítulos precedentes.

Así, si el órgano resolutor en ejercicio de la facultad de reexamen invoca el mismo derecho, para mantener o disminuir el cuántum del reparo; esto es, disminuir o para mantener el importe económico del reparo, resulta de aplicación los principios de verdad material, impulso de oficio, deber de motivar las resoluciones, legalidad, debido proceso y principio de congruencia. En estos casos no se vulnera el derecho de defensa, pluralidad de instancia, derecho de recurrir ni la interdicción de la arbitrariedad. El nuevo derecho invocado constituye el ejercicio de la potestad de revisión a fin de solucionar el conflicto. En suma constituye la decisión del órgano que resuelve y las razones que justifican tal decisión. Debiendo en estos casos el Tribunal Fiscal, en cumplimiento de su deber, resolver la controversia sobre la cuestión de fondo y desestimar la defensa previa presentada por el recurrente.

Por otro lado, si el órgano resolutor en ejercicio de la facultad de reexamen invoca un nuevo derecho, para mantener o disminuir el *quántum* del reparo; esto es, disminuir o para mantener el importe económico del reparo, resulta de aplicación los principios de iura novit curia, modificación de la causa petendi, por abundancia de derecho o incorporación del derecho no invocado, congruencia administrativa, verdad material, impulso de oficio, deber de motivar las resoluciones, legalidad y debido proceso. Debiendo en estos casos el Tribunal Fiscal, en cumplimiento de su deber, resolver la controversia sobre la cuestión de fondo y desestimar la defensa previa presentada por el recurrente.

Finalmente, tratándose de incremento económico del reparo, sea por invocación de nuevo derecho o por el mismo derecho, tendremos en consideración lo siguiente: en virtud de la facultad de reexamen, el órgano que resuelve la controversia en primera instancia administrativa puede modificar el importe del reparo, para incrementarlo. Para que se produzca esta situación debe haber necesariamente y fundamentalmente una razón de derecho que justifique tal decisión, por lo que el ejercicio de la facultad de reexamen, en estos casos implica los siguientes niveles de interpretación: en primer término: el reconocimiento del principio de *iura novit curia* aplicable de manera singular en materia tributaria; no es posible ante los mismos hechos acontecidos incrementar el reparo si no existe una razón de derecho que lo justifique. En segundo término: dicha modificación del derecho, a fin de no incurrir en la vulneración al principio de interdicción a la arbitrariedad, no puede implicar una modificación argumentativa brusca u opuesta a la primera decisión, debe estar vinculado a hechos incompatibles con la política fiscal; para tales efectos y a fin de evitar la vulneración al principio de interdicción de la arbitrariedad, la arbitrariedad tiene que estar probada; qué es arbitrario y quién prueba la arbitrariedad, el Tribunal Constitucional ha definido el alcance de la arbitrariedad como una decisión caprichosa, carente de legitimidad, contraria a los principios de razonabilidad y proporcionalidad; ahora bien, y de qué instrumento dispone el recurrente para acreditar la arbitrariedad, pues dispone de la fuente de legitimidad; es decir, solo en los casos excepcionales, en los que no exista duda sobre el incremento del reparo, previstos en una interpretación de modo expreso y con carácter general, del sentido de la facultad de reexamen, será posible incrementar el importe del reparo; en los demás casos, el recurrente podrá invocar la arbitrariedad. En tercer término, esta interpretación de modo expreso y de alcance general, permitirá proteger el principio de seguridad jurídica y confianza legítima de los obligados tributarios y la citada interdicción de la arbitrariedad, en la medida que permita predictibilidad del derecho y del poder, logrando así además el efectivo y eficaz cumplimiento del principio de celeridad procesal. Precisamente este método se enmarca en lo que Rubio Correa (1991) denomina como interpretación restrictiva; a saber:

La interpretación es restrictiva cuando la conclusión interpretativa final es aquella en la que la norma interpretada se aplica sólo y estrictamente a los casos en los que no existe ni la menor duda. Si existe duda sobre la verificación del supuesto normativo en la realidad, entonces la conclusión será no aplicar la norma. La interpretación restrictiva se

aplica, sobre todo, a las normas especiales y a las normas prohibitivas. Cualquier método puede ser utilizado para este fin (p. 275).

Finalmente en atención al derecho que invoca el órgano resolutor de controversias al decidir sobre la controversia, en el ejercicio pleno de la facultad de reexamen, se sostiene a través de la argumentación de la “variación del sustento del reparo” “cambio de fundamento” “cambio de motivación de reparo”, sostener que la administración tributaria no habría observado el principio de congruencia, bajo el entendido que la administración debería, o aceptar plenamente o rechazar plenamente las pretensiones, y bajo el entendido, además, que no debería “empeorarse” la situación del impugnante.

Pues bien, al respecto, dicha interpretación, implica desconocer la razón intrínseca del vigente artículo 127° del Código Tributario, modificado por el Decreto Legislativo N° 981 y además desconocer que el órgano que resuelve la controversia no cumple facultad de determinación sino por el contrario facultad de resolución de controversias tributarias; y, en líneas de García Novoa (2017) se trata de los argumentos que constituyen “la razón de decidir”.

En efecto, interpretando el artículo 127° del Código Tributario, la Administración Tributaria, está facultada para realizar un examen completo del asunto controvertido, hayan sido o no planteados por los interesados; sin embargo, a partir de la modificación del Decreto Legislativo N° 981, la Administración Tributaria no podrá crear nuevos reparos a partir de *nuevos hechos* o *hechos* que no hayan sido impugnados.

Al respecto debemos advertir que no obstante la presencia del principio de legalidad, vertido en el vigente artículo 127° del Código Tributario y principios como el principio de congruencia administrativa, debido proceso, motivación de las resoluciones, iura novit curia, verdad material, seguridad jurídica y confianza legítima de los obligados tributarios, interdicción de la arbitrariedad, impulso de oficio, derecho de defensa y pluralidad de instancia, se pretende *a contrario* de dichos principios, proscribir el razonamiento jurídico que debe realizar el órgano resolutor de controversias tributarias, en ejercicio de su facultad, precisamente como órgano resolutor de controversias.

La interpretación del artículo 127° del Código Tributario, tiene dos momentos; un primer momento, con anterioridad a la modificación según Decreto Legislativo N° 981; y un segundo momento, a partir de la vigencia del citado decreto legislativo. En ninguno de los momentos, la interpretación del artículo 127° del Código Tributario implica la

desnaturalización de la facultad de reexamen de la administración tributaria en el ejercicio de la resolución de controversias tributarias, a tal punto de vaciarla de contenido y proscribir su ejercicio ante todas las circunstancias posibles. De ahí la importancia de aplicar, ante el conflicto de principios, el método de ponderación a fin de resolver dicho conflicto.

3.2. Del conflicto de principios y aplicación del método de ponderación

La relación de casos tipo descritos en el subcapítulo 2.2. en los cuales el Tribunal Fiscal falla por la vulneración de la facultad de reexamen, son un claro ejemplo que en virtud de la interpretación del artículo 127° del Código Tributario, se deja sin alcances ni contenido a la mencionada facultad y apreciamos que en los hechos, en vía de interpretación se ha “derogado” la citada facultad cuando la defensa previa es invocada por el recurrente y el Tribunal Fiscal, falla en todos los casos, descritos en el subcapítulo anterior, por la vulneración del ejercicio de la facultad de reexamen.

En efecto, en los casos descritos se constata un claro conflicto de principios cuya aplicación inclusive constituye argumentos de cada contraparte, razón por la cual, y toda vez que nos adherimos al instituto jurídico de la “constitucionalización de las relaciones tributarias”, y como añadimos, además, *constitucionalización de la interpretación* y estando involucrados derechos fundamentales, el conflicto debe resolverse a través del método de ponderación.

Al respecto conforme Alexy señala:

El punto decisivo para la distinción entre reglas y principios es que los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible dentro de las posibilidades jurídicas reales y existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización que están caracterizados por el hecho de que pueden ser de las posibilidades reales sino también de las jurídicas. El ámbito de las posibilidades jurídicas es determinado por los principios y reglas opuestos. En cambio, las reglas son normas que sólo pueden ser cumplidas. Si una regla es válida, entonces debe hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos. Por lo tanto, las reglas contienen determinaciones en el ámbito de lo fáctica y jurídicamente posible. Esto significa que la diferencia entre reglas y principios es cualitativa y no de grado. Toda norma es o bien una regla o un principio (como se citó en Salvador, 2013, p.5).

Siendo importante la distinción entre reglas y principios resulta también de interés la diferencia anotada por Zagrebelsky, quien afirma:

Las reglas nos proporcionan el criterio de nuestras acciones, nos dicen cómo debemos, podemos actuar en determinadas situaciones específicas previstas por las reglas mismas; los principios directamente, no nos dicen nada a este respecto, pero nos proporcionan criterios para tomar posición ante situaciones concretas que a priori aparecen indeterminadas. Los principios generan actitudes favorables o contrarias; de adhesión y apoyo o de disenso y repulsa hacia todo lo que puede estar implicado en su salvaguarda en cada caso concreto. Puesto que carecen de “supuesto de hecho”; a los principios, a diferencia de lo que sucede con las reglas, sólo se les puede dar algún significado operativo haciéndoles “reaccionar” ante algún caso concreto. Su significado no puede determinarse en abstracto, sino sólo en los casos concretos, y sólo en los casos concretos se puede entender su alcance (como se citó en Salvador, 2015, p.5).

Por lo tanto, para tales efectos y como bien sostiene la doctrina, y aplicado además por el Tribunal Constitucional, será necesario realizar el juicio de idoneidad, de necesidad y de proporcionalidad ante la medida dispuesta por el órgano que resuelve el reclamo en primera instancia y lograr “reaccionar” a los principios en los casos concretos.

En relación a los mencionados juicios, señala el Tribunal Constitucional en la STC recaída en el expediente 0034-2004-PI/TC, la aplicación de cada uno de ellos; a saber:

Sub principio de idoneidad o de adecuación.

De acuerdo con este, toda injerencia en los derechos fundamentales debe ser apta o capaz para fomentar un objetivo constitucionalmente legítimo. En otros términos este sub principio supone la legitimidad constitucional del objetivo y, la suficiencia de la medida utilizada.

Sub principio de necesidad.

De acuerdo con este, para que una injerencia en los derechos fundamentales sea necesaria, no debe existir ningún otro medio alternativo que revista, por lo menos la misma aptitud para alcanzar el objetivo propuesto y que sea más benigno con el derecho afectado. Se trata de una comparación de la medida adoptada con los medios alternativos disponibles, y en la cual se analiza, por un lado, la idoneidad equivalente o mayor del medio alternativo, y, por otro, su menor grado de intervención en el derecho fundamental.

Sub principio de proporcionalidad strictu sensu

De acuerdo con este, para que una injerencia en los derechos fundamentales sea legítima, el grado de realización del objetivo de intervención debe ser por lo menos equivalente o proporcional al grado de afectación del derecho fundamental. Se trata, por tanto, de la comparación de dos intensidades o grados: la realización del fin de la medida examinada y la afectación del derecho fundamental.

3.3. De la aplicación de los principios, en la resolución de los casos concretos, en el ejercicio de la facultad de reexamen

A continuación las situaciones de hecho, que suponen el conflicto de los principios y la correspondiente ponderación a fin de determinar si el actuar de la administración tributaria se enmarca o no en la correcta interpretación de la facultad de reexamen.

Para resolver el conflicto en los casos reales, aplicaremos el test de ponderación a fin de encontrar la aplicación más armónica posible de los principios.

- Caso tipo I. Mismo hecho A) Mismo derecho: i) con incremento económico RTF N° 17044-8-2010

La administración tributaria invoca causalidad no acreditada de cargas financieras por el ejercicio 2000 y 2001, en un determinado porcentaje de las cargas financieras.

El recurrente invoca que la causalidad sí estaba acreditada.

Medida adoptada: órgano de resolución de controversias tributarias incrementa el importe del reparo producto de considerar el cien por ciento de cargas financieras sin notificar el requerimiento de alegatos por el incremento.

En el caso en mención se produce un conflicto de principios; por un lado, entre el principio de legalidad, verdad material, impulso de oficio, deber de motivar las resoluciones; y por otro lado, el principio de seguridad jurídica y confianza legítima del obligado tributario, así como la interdicción de la arbitrariedad, debido proceso, derecho de defensa, pluralidad de instancia y principio de prohibición de la reforma en peor.

En tal sentido al no existir fin legítimo, toda vez que este supuesto de incremento no está comprendido en los casos de excepción, bajo el marco de la interpretación correcta del artículo 127° del Código Tributario, la medida no resulta idónea, necesaria

ni proporcional. Por lo tanto, la medida del órgano que resuelve la controversia, sí constituye una medida que vulnera los derechos del recurrente. Sí procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie y resuelva la defensa previa.

- Caso tipo I. Mismo hecho A) Mismo derecho: i) sin incremento económico
RTF N° 07707-1-2016

Para la administración tributaria la recurrente no habría sustentado fehacientemente, con documentación adicional a los comprobantes de pago y contrato exhibido, la efectiva prestación del servicio de asesoría financiera.

El recurrente invoca que los gastos sí eran necesarios para la generación de renta. Medida adoptada: órgano de resolución de controversias tributarias argumenta que aún en el supuesto negado que se hubiera acreditado la efectiva realización de los servicios tampoco se acreditó la necesidad del servicio.

En el caso en mención, se produce un conflicto de principios; por un lado, entre el principio de legalidad, congruencia administrativa, iura novit curia, verdad material, impulso de oficio, deber de motivar las resoluciones, el deber de contribuir; y, por otro lado, el principio de debido proceso, principio de legalidad, derecho de defensa. En tal sentido, el fin de la medida es legítimo: lograr la recaudación para el sostenimiento del gasto público. Siendo además la medida idónea, necesaria y proporcional. La medida no ha implicado un perjuicio para el recurrente ni vulneración al ejercicio legítimo de la facultad de reexamen. El Tribunal Fiscal debe pronunciarse sobre el derecho de fondo discutido.

- Caso tipo I. Mismo hecho A) Mismo derecho: i) con disminución económica
RTF N° 00198-4-2017

Para la administración tributaria la recurrente no habría exhibido los comprobantes de pago sustentatorios de sus gastos. Sustenta el reparo en los artículos 37°, inciso j) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta e inciso b) del artículo 25° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.

Medida adoptada: órgano de resolución de controversias tributarias disminuye el importe del reparo; y, respecto a los reparos que mantiene sostiene que no se cumplió con el principio de causalidad.

En el caso en mención se produce un conflicto de principios; por un lado, entre el principio de legalidad, congruencia administrativa, iura novit curia, verdad material, impulso de oficio, deber de motivar las resoluciones, el deber de contribuir; y, por otro lado, el principio del debido proceso, derecho de defensa. En tal sentido, el fin de la medida es legítimo: lograr la recaudación para el sostenimiento del gasto público. Siendo además la medida idónea, necesaria y proporcional. La medida no ha implicado un perjuicio para el recurrente ni vulneración al ejercicio legítimo de la facultad de reexamen.

- Caso tipo I. Mismo hecho B) Nuevo derecho: i) con incremento económico
RTF N° 08602-8-2013

La administración tributaria desconoce de manera parcial el crédito por reinversión en el sector educación.

El recurrente invoca el derecho al crédito por reinversión por todo el período.

Medida adoptada: órgano de resolución de controversias tributarias desconoce la totalidad del crédito por reinversión.

En el caso en mención se produce un conflicto de principios; por un lado, entre el principio de legalidad, iura novit curia, verdad material, impulso de oficio, deber de motivar las resoluciones; y por otro lado, el principio del debido proceso, congruencia, derecho de defensa, seguridad jurídica y confianza legítima de los obligados tributarios, interdicción de la arbitrariedad y principio de prohibición de reforma en peor. Sin embargo, no es una medida idónea, necesaria ni proporcional. En tal sentido al no existir fin legítimo, toda vez que este supuesto de incremento no está comprendido en los casos de excepción, bajo el marco de la interpretación correcta del artículo 127° del Código Tributario, la medida no resulta idónea, necesaria ni proporcional. Por lo tanto, la medida del órgano que resuelve la controversia, sí constituye una medida que vulnera los derechos del recurrente. Sí procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie y resuelva la defensa previa. Está acreditada la vulneración al ejercicio de la facultad de reexamen.

- Caso tipo I. Mismo hecho B) Nuevo derecho: i) sin incremento económico
RTF N° 04243-3-2012

La administración tributaria señala que el recurrente no presentó informe de tasación a efecto de determinar el valor de mercado; por lo que conforme con el

numeral 3 del artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta procedió a desconocer la pérdida cargada a gastos por la transferencia de inmueble.

Medida adoptada: órgano resolutor de controversias tributarias argumenta la aplicación del numeral 1 del artículo 32°, 20° y 37° de la Ley del Impuesto a la Renta. No demostró relación de causalidad ni sustentó las razones por las que la transferencia se realizó a un precio inferior al costo computable.

En el caso en mención se produce un conflicto de principios; por un lado, entre el principio de legalidad, iura novit curia, verdad material, impulso de oficio, deber de motivar las resoluciones; y por otro lado, el principio del debido proceso, congruencia, seguridad jurídica y confianza legítima e interdicción de la arbitrariedad. En tal sentido, el fin de la medida es legítimo: lograr la recaudación para el sostenimiento del gasto público. Siendo además la medida idónea, necesaria y proporcional. La medida no ha implicado un perjuicio para el recurrente ni vulneración al ejercicio legítimo de la facultad de reexamen.

- Caso tipo I. Mismo hecho B) Nuevo derecho: i) con disminución económica RTF N° 20274-9-2012

La administración tributaria reparó una factura por 7 015 313,00, emitida con posterioridad al vencimiento de la declaración jurada anual. Base legal según artículo 57° y 44 inciso j) de la Ley del Impuesto a la Renta.

Medida adoptada: órgano resolutor de controversias tributarias argumenta la aplicación de la NIC 18 y sostiene que de los 7 015 313,00 solo 2 514 780,91 hubiera correspondido a diciembre de 2000; sin embargo, y además por aplicación de NIC 18, no se han cumplido los requisitos para considerar devengado el gasto en el ejercicio 2000.

En el caso en mención se produce un conflicto de principios; por un lado, entre el principio de legalidad, iura novit curia, principio de congruencia administrativa, debido proceso, verdad material, impulso de oficio, deber de motivar las resoluciones; y, por otro lado, el principio de congruencia y principio de interdicción de la arbitrariedad.

En tal sentido, el fin de la medida es legítimo: lograr la recaudación para el sostenimiento del gasto público. Siendo además la medida idónea, necesaria y proporcional. La medida no ha implicado un perjuicio para el recurrente ni vulneración al ejercicio legítimo de la facultad de reexamen.

- Caso tipo II. Nuevo hecho

RTF N° 20274-9-2012

La administración tributaria reparó una factura por 7 015 313,00, emitida con posterioridad al vencimiento de la declaración jurada anual, correspondiente al mes de diciembre de 2000. Base legal según artículo 57° y 44 inciso j) de la Ley del Impuesto a la Renta.

Medida adoptada: órgano resolutor de controversias tributarias repara además los servicios de interconexión por los meses de octubre y noviembre de 2000.

En el caso en mención se produce un conflicto de principios; por un lado, entre el principio de impulso de oficio; y, por otro lado, el principio de congruencia, seguridad jurídica, confianza legítima, interdicción de la arbitrariedad, prohibición de reforma en peor, derecho de defensa, derecho de pluralidad de instancia y derecho de recurrir. En tal sentido, el fin de la medida no es legítimo, incorpora un nuevo hecho.

3.4. Los fundamentos y parámetros que justifican la excepción del incremento del cuántum económico del reparo

Alexy sostiene que ante la existencia de un conflicto de reglas constitucionales sólo puede ser solucionado, ya sea introduciendo en una de las reglas una cláusula de excepción que elimina el conflicto o declarando inaplicable, por lo menos, una de las reglas (como se citó en Salvador, 2013, p. 6).

Precisamente en esta línea sostenemos que la administración tributaria podrá incrementar el reparo solo en situaciones excepcionales. En estos casos existirá una posibilidad irrestricta de aplicar la ponderación suprema de principios en beneficio de la política fiscal y a decir de Fonrouge:

Es incuestionable el derecho del fisco a modificar la determinación, cuando se descubren nuevas circunstancias o antecedentes que fueron sustraídos al conocimiento de la administración o, mejor dicho, cuando por acción u omisión del deudor o responsable (culpa o dolo), el órgano estatal no pudo disponer de todos los elementos necesarios para la correcta determinación del tributo (...): en consecuencia, para modificar la resolución firme, es necesario que el error haya sido ocasionado por el proceder del contribuyente o responsable o que razonablemente pueda imputársele (como se citó en Caller, 2013, p.128).

Precisamente en contraposición a esa posibilidad irrestricta del fisco, se encuentran los derechos fundamentales de los recurrentes; los mismos que, por lo mencionado por el Tribunal Constitucional gozan de naturaleza de valores constitucionales, según sentencia recaída en el expediente número 10087-2005-PA/TC; a saber:

Principio de respeto a los derechos fundamentales de la persona. Al respecto cabe señalar que el Estado social y democrático de Derecho implica que los derechos fundamentales adquieren plena eficacia vertical –frente a los poderes del Estado– y horizontal –frente a los particulares–. Ello excluye la posibilidad de que existan actos de los poderes públicos y privados que estén desvinculados de la eficacia jurídica de los derechos fundamentales, toda vez que éstos no sólo son derechos subjetivos de las personas sino también instituciones objetivas que concretizan determinados valores constitucionales –justicia, igualdad, pluralismo, democracia, entre otros– recogidos, ya sea de manera tácita o expresa, en nuestro ordenamiento constitucional.

Del mismo modo han sido reconocidos los parámetros axiológicos y jurídicos de las disposiciones y actuaciones de los poderes públicos según sentencia recaída en el expediente número 10087-2005-PA/TC; a saber:

La Constitución (artículo 1º) establece que “[l]a defensa de la persona humana y el respeto de su dignidad son el fin supremo de la sociedad y del Estado”. Esta disposición constitucional es la “piedra angular” de los derechos fundamentales de las personas y, por ende, de todo el ordenamiento jurídico. La dignidad de la persona humana fundamenta los parámetros axiológicos y jurídicos de las disposiciones y actuaciones constitucionales de los poderes políticos y de los agentes económicos y sociales, así como también establece los principios y, a su vez, los límites de los alcances de los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos y de las autoridades.

Las razones concretas además que justificarían la aplicación de las situaciones excepcionales que generarían el incremento del reparo, están vinculadas a las reglas de orden público que constituyen las normas tributarias cuya finalidad constituye la concreción de la recaudación para el sostenimiento de los gastos públicos. Siendo relevante la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el expediente número 3997-2006-AA/TC; a saber:

Concluimos, entonces, que se trata de reglas de orden público tributario, que principalmente todos los contribuyentes deben obedecer, por cuanto conducen a fines completamente legítimos: Contribuir, por un lado, a la detección de aquellas personas

que no cumplen la obligación social de tributar, y, por otro, a la promoción del bienestar general que se fundamenta en la Justicia y en el desarrollo integral y equilibrado de la Nación (artículo 44 de la Constitución), mediante la contribución equitativa del gasto social.

Asimismo, y de acuerdo con lo expuesto en el Fundamento N.º 9 de la STC N.º 0004-2004-AI/TC, el Tribunal Constitucional considera que se trata de una regla de orden público tributario conforme con el deber de contribuir con los gastos públicos, orientada a finalidades plenamente legítimas, como la de colaborar y ayudar a fiscalizar, a efectos de detectar aquellas personas que puedan rehuir la potestad tributaria del Estado.

Al respecto además Iannacone Silva (2001) sostiene que deberá aplicarse una discrecionalidad técnica para aplicar la facultad de reexamen y en otros casos su ejercicio será obligatorio; así sostiene el autor:

La facultad de reexamen no requiere pedido de parte, sino que surge automáticamente con la interposición de la reclamación. Como facultad del órgano resolutor, éste puede utilizarla con discrecionalidad técnica que el caso amerite. Sólo en casos excepcionales se ha convertido en obligatorio el reexaminar los casos reclamados y ello se ha dado por mandato expreso del Tribunal Fiscal (p. 500).

Debemos precisar que si bien la posición estaba referida al original artículo 127º del Código Tributario (esto es, sólo el primer párrafo del texto vigente) la importancia radica en la obligatoriedad del ejercicio de la facultad de reexamen para casos excepcionales.

Sostenemos que el incremento del *quántum* del reparo será posible sólo en casos excepcionales; como consecuencia del ejercicio de la facultad de reexamen. Se trata de situaciones que implican velar por el interés público. Teniendo en consideración además que el límite de la discrecionalidad es la arbitrariedad.

Precisamente en los casos excepcionales y dada la interpretación correcta del artículo 127º del Código Tributario, la ponderación por el mayor peso correspondería al principio de legalidad.

No incorporar casos excepcionales de incremento del reparo constituiría además una afectación al principio de igualdad.

En tal sentido, los parámetros de tales situaciones excepcionales, estarían relacionados a hechos vinculados a situaciones antijurídicas, infractoras del deber de

contribuir, señalados expresamente por ley, siendo imprescindible la remisión legal. Nos referimos a situaciones antijurídicas vinculadas al artículo 108° del Código Tributario, según el cual la Administración Tributaria podrá modificar o complementar sus actos en los siguientes casos: 1) Cuando se detecten los hechos contemplados en el numeral 1 del artículo 178^{o22}, así como los casos de connivencia entre el personal de la Administración Tributaria y el deudor tributario; y, 2) Cuando la Administración detecte que se han presentado circunstancias posteriores a su emisión que demuestran su improcedencia o cuando se trate de errores materiales, tales como los de redacción o cálculo.²³ Del mismo modo, esa situación excepcional se planteará en los casos de indicios de delito tributario.

Precisamente estas situaciones excepcionales corresponden al núcleo no negociable de la política fiscal.

En esta línea, por su parte Talledo sostiene la inexistencia absoluta de la irrevocabilidad de la determinación administrativa cuando sostiene:

No existe dispositivo que establezca expresamente la irrevocabilidad de la determinación administrativa, sin embargo, la seguridad jurídica exige que la Administración por propia iniciativa y unilateralmente no pueda dejar sin efecto lo declarado luego de haber realizado la fiscalización del obligado, basada en una nueva apreciación de los mismos hechos ya examinados y, además, el propio Código al señalar en su artículo 108° las situaciones en que es posible, revocar, modificar o sustituir sus actos, puntualiza que “sólo” en tales casos puede tener lugar ello, lo cual otorga carácter excepcional a la revocabilidad de la determinación administrativa. (como se citó en Caller Ferreyros, 2013, p. 126).

²² Artículo 178° numeral 1, del Código Tributario:

No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

²³ Mediante Resolución del Tribunal Fiscal de Observancia Obligatoria RTF N° 00815-1-2005, publicado en el Diario Oficial El Peruano el 28 de febrero de 2005, las circunstancias que tornen en improcedente un acto válidamente emitido pueden presentarse en cualquier momento, y una vez verificadas habilitan a la Administración Tributaria para que – en ejercicio de su potestad revocatoria- deje sin efectos jurídicos sus actos, también lo es que una vez notificado el acto administrativo, el administrado puede invocar tales circunstancias en un recurso impugnativo, y de no invocarlas, corresponde éstas sean apreciadas por el órgano que resuelve el referido recurso impugnativo y en virtud de ellas deje sin efecto el acto administrativo en el ámbito de su competencia resolutoria.

Pues bien, el parámetro de la excepcionalidad del incremento del cuántum del reparo estará vinculado a los supuestos legales del mencionado artículo 108° numerales 1 y 2 del Código Tributario, así como los hechos vinculados a indicios de delito tributario.

Precisamente el procedimiento contencioso tributario es singular y dispone de normas y principios propios generales de aplicación; por lo que, los supuestos de excepción, deberán definirse a través de una interpretación restrictiva del artículo 127° del Código Tributario, plasmada a través de una Resolución del Tribunal Fiscal de Observancia Obligatoria o a través de una casación emitida por la Corte Suprema.

Finalmente pretender la nulidad, cuando el órgano resolutor de controversias tributaria motiva su decisión producto del ejercicio de la facultad de reexamen, implica una falacia argumentativa, por cuanto se sanciona con nulidad cuando el órgano que resuelve la controversia no motiva su decisión, no ocurriendo lo contrario.



CONCLUSIONES

- No hay derecho sin acción. El proceso es la instrumentalización para darle viabilidad al derecho. Un derecho siempre supone un proceso pero no todo proceso supone un derecho.
- El procedimiento contencioso tributario constituye un procedimiento administrativo especial.
- La administración tributaria dispone de una potestad revisora, la misma que es ejercida en calidad de órgano resolutor de controversias, y no en calidad de administrador de tributos. El órgano resolutor de controversia, se pronuncia sobre el conflicto y al resolver está permitido que re examine todos los aspectos del asunto controvertido.
- La administración tributaria tiene el deber de ejercer el control de sus actos.
- En ejercicio de la facultad revisora, cuando resuelve controversias tributarias, el órgano resolutor de controversia está obligado a motivar su decisión en todos los casos, y aplicar estrictamente los principios de legalidad, verdad material, impulso de oficio, congruencia administrativa, iura novit curia, prohibición de la arbitrariedad, seguridad jurídica y confianza legítima de los obligados tributarios, respetar el derecho de defensa, prohibición de la reforma en peor, principio de igualdad, la pluralidad de instancia; de lo contrario incurriría en nulidad.
- La potestad de revisión, en Derecho Privado y Derecho Público, tienen fundamentos diferentes, siendo el interés del particular y el interés público respectivamente; razón por el cual, la revisión, en el primero, se realiza únicamente sobre el contenido de la demanda; y, en el segundo, se realiza sobre la verdad material.
- La potestad revisora permite al órgano que resuelve las controversias tributarias, pronunciarse sobre un conflicto, decidir, y en el ejercicio está permitido que realice un nuevo examen de todos los aspectos del asunto controvertido; en tal sentido, equiparar el ejercicio legítimo de la facultad de reexamen a un acto con las mismas consecuencias que la nulidad, implicaría transformar un ejercicio legítimo en ilegítimo.

- El principio de congruencia, es una institución, propia del Derecho Procesal Civil, tiene aplicación sólida a fin de resolver las controversias entre privados.
- En materia de Derecho Administrativo el principio de congruencia tiene una aplicación relativa, por supremacía de los principios de verdad material, impulso de oficio, principio de iura novit curia, principio de legalidad e interés público.
- El artículo 129° del Código Tributario, constituye el reconocimiento del principio de congruencia *administrativa* en el ejercicio de la potestad revisora del órgano que resuelve la controversia tributaria.
- Vulnerar el derecho de defensa implica privar al administrado de los siguientes atributos y derechos: ejercicio de la contradicción (exponer sus argumentos), ofrecimiento y producción de pruebas; y, obtención de una decisión motivada y fundada en derecho.
- La pluralidad de instancia en sede administrativa tiene como objetivo que el administrado ejerza adecuadamente el derecho de defensa.
- Vulnerar la pluralidad de instancia, tiene como consecuencia jurídica la nulidad e insubsistencia de la resolución del órgano resolutor de controversias tributarias, en primera instancia, en la medida que no permite una defensa adecuada.
- El derecho a recurrir no está instituido como un derecho *a la razón*.
- La reforma en peor en Derecho Penal está permitida cuando el Ministerio Público, imputa nueva pena. En materia de Derecho Administrativo tampoco está proscrita o prohibida; ante tal circunstancia se debe iniciar al recurrente un nuevo procedimiento. Es posible agravar la situación del administrado previo procedimiento administrativo.
- Siempre el derecho a recurrir implicará el riesgo de encontrar la verdad material, siendo además que está instituido el principio de presunción de legalidad de los actos administrativos; sin embargo, dicho riesgo estará únicamente limitado a situaciones excepcionales que impliquen una flagrante vulneración a la política fiscal.
- La reforma en peor está proscrita, de manera positiva, en materia de Derecho Tributario Administrativo Sancionador.
- La reforma en peor, implica empeorar la situación original del administrado, en la medida que la reforma involucra a reparos no impugnados y/o vinculados a hechos nuevos.

- En el ámbito de la aplicación del *derecho*, a fin de resolver la controversia, no es posible invocar una reforma *en peor*. Argumentar el cambio de fundamento, como una reforma en peor, implica negar la existencia del principio “*Dadme los hechos y os daré el derecho*”.
- Con la modificación, incorporada por el Decreto Legislativo N° 981, se corrigió la reforma en peor. Con anterioridad a la modificación el órgano resolutor reformaba en peor la situación del administrado, y conocía reparos que no habían sido impugnados.
- El contenido de la reforma en peor está referida a hechos nuevos no controvertidos. Las decisiones sujetas a *derecho* no constituyen reforma en peor, constituyen decisiones legítimas.
- La incorporación del denominado “cambio de fundamento” “variación del sustento del reparo”, “cambio de motivación de reparo”, constituye la aplicación del principio de congruencia administrativa, y del principio de *iura novit curia*, principio de aplicación en el Derecho Administrativo, el mismo que se fundamenta en el interés público y reconocido además por el Derecho Tributario.
- Por el principio de legalidad se garantiza que los actos administrativos se sometan plenamente al ordenamiento jurídico.
- Los límites a la facultad de reexamen han sido incorporados por el legislador mediante Decreto Legislativo N° 981; los límites son los siguientes: ejercer la facultad sobre los reparos impugnados, respetar el derecho de defensa e instrumentalizar la pluralidad de instancia en situaciones de incremento de reparo; y, proscribir la reforma en peor, en materia de derecho administrativo sancionador.
- El órgano resolutor de controversias tributarias, en instancia de reclamación, ejecuta la facultad de reexamen en el ejercicio de la potestad revisora.
- La administración tributaria, en instancia de reclamación, tiene la facultad de reexaminar el reparo impugnado, conforme a la exposición de motivos del Decreto Legislativo N° 981.
- La administración tributaria, en instancia de reclamación, no tiene la facultad de reexaminar el reparo no impugnado.
- Los aspectos del asunto controvertido, están vinculados a los hechos y derecho de la materia controvertida; *ergo* de los asuntos impugnados.

- El ejercicio de la facultad de reexamen en primera instancia, debe observar implacablemente el procedimiento cuando se trata de incremento de reparo; a fin de respetar el derecho de defensa y la instancia plural y siempre que el incremento se deba a aspectos no negociables de la política fiscal.
- El incremento del reparo, por parte del órgano que resuelve la controversia, implica incidir en el aspecto mensurable del tributo.
- El ejercicio legítimo de la facultad de reexamen implica: respetar las garantías mínimas de los recurrentes, re examinar los reparos impugnados, respetar los principios de legalidad, verdad material, impulso de oficio, congruencia, debido proceso, iura novit curia, interés público, motivación de las resoluciones, seguridad jurídica y confianza legítima de los obligados tributarios, derecho de defensa, derecho de recurrir, pluralidad de instancia, igualdad, el principio de interdicción de la arbitrariedad; así como, el principio de igualdad.
- El denominado “variación del sustento del reparo”, “cambio de fundamento” “cambio de motivación de reparo”, que se basa sobre los mismos hechos acotados por la Administración Tributaria, impugnados, no constituye una reforma en peor, constituye aplicación del principio de iura novit curia. Constituye decisión motivada y ejercicio legítimo de la facultad de reexamen.
- Le asiste al Tribunal Fiscal la competencia de resolver los conflictos en segunda instancia administrativa.
- El reexamen, faculta a la Administración Tributaria a modificar el sustento o motivación del reparo, por ejercicio legítimo de la potestad revisora de la controversia, en aplicación además de los principios de verdad material, iura novit curia, congruencia administrativa, deber de motivar las resoluciones, debido proceso, interdicción de la arbitrariedad, derecho de defensa, pluralidad de instancia, seguridad jurídica y confianza legítima de los obligados tributarios.
- El Decreto Legislativo N° 981, corrige la vulneración al derecho de defensa que promovía el artículo 127°; incorporando el procedimiento del ejercicio del derecho de defensa en situaciones de incremento del reparo, instrumentalizando así, la pluralidad de instancia.
- A partir del 01 de abril del 2007, inicio de la vigencia del Decreto Legislativo N° 981, el órgano encargado de resolver la controversia tributaria, en situaciones de incremento del reparo, está obligado a observar el principio de pluralidad de

instancia, el derecho de defensa y el debido proceso. Además en el marco de la interpretación restrictiva, deberá aplicarse dicho incremento en situaciones excepcionales.

- El Decreto Legislativo N° 981, incorporó la solución legislativa, ahora, ante los conflictos corresponde distinguir entre interpretación correcta e interpretación errada.
- Ante el conflicto, si la Administración Tributaria, excedió o no excedió la facultad de reexamen, corresponde someter la medida, producto de la facultad de reexamen, a la luz de la ponderación de los principios que protegen a cada una de las partes.
- Constituye competencia del Tribunal Fiscal, resolver el conflicto a la luz de la ponderación de los principios.
- Corresponde realizar la ponderación, entre los siguientes principios: por una parte, el debido proceso, el derecho de defensa, la instancia plural, el principio de congruencia procesal, prohibición de reforma en peor, principio de seguridad jurídica y confianza legítima; y, por otra parte, el principio de verdad material, impulso de oficio, interés público, principio de legalidad, principio de iura novit curia y principio de congruencia administrativa. Para tales efectos, se tendrá en consideración que habrá la supremacía de unos principios sobre otros y que no se producirá la satisfacción plena de todos y cada uno de los principios. En ninguno de los casos, la resolución de la controversia implicará vaciar de contenido al derecho de recurrir ni vaciar de contenido a la facultad de reexamen, a punto de conllevar a su inexistencia.
- Para la satisfacción de los intereses de las partes, el Tribunal Fiscal, deberá ponderar entre los principios esenciales para cada una de las partes, sin cuya posibilidad de vulneración habría existencia de conflicto. Si la interpretación conlleva a la inexistencia de la facultad de reexamen constituye derogación de la misma, atribución que corresponde única y exclusivamente al legislador.
- Ante la igualdad de armas, y por aplicación del principio de celeridad procesal, es deber del Tribunal Fiscal resolver la controversia.
- En instancia de reclamación la administración tributaria tiene facultad para incrementar el reparo en casos excepcionales, *a maiore ad minus, iura novit curia*, fundamenta su decisión.

- El argumento de “variación del sustento del reparo”, “cambio de fundamento” “cambio de motivación de reparo”, como límite al ejercicio de la facultad de reexamen, es tan equivalente al argumento de la nulidad; en consecuencia, dicho límite tendría sentido solo si el ejercicio de la facultad de reexamen vulnera la Constitución o norma legal y resulta además trascendental.
- El derecho de contradecir, actuar los medios probatorios, con mayor razón es afectado ante un incremento del reparo; por consiguiente, en estos casos, es indiscutible la observación estricta del derecho de defensa que le corresponde al recurrente.
- Si la facultad de reexamen está proscrita a los hechos no impugnados, a los hechos impugnados, y al derecho, en ambos casos; es decir, a todo, sencillamente, se habría vaciado el contenido de tal facultad y no tendría sentido la existencia de la instancia de reclamaciones; con lo cual estaría acreditado la invocación de la vulneración, al derecho a recurrir, en su acepción del derecho “*a la razón*”. Todo derecho supone un proceso, pero no todo proceso supone un derecho.
- El ejercicio de la facultad de reexamen en esencia implica la resolución del conflicto respecto a los reparos impugnados.
- La intangibilidad del acto administrativo no es absoluta, la Administración Tributaria en ejercicio de la potestad revisora tiene facultad de reexaminar.

RECOMENDACIONES

A continuación detallamos las recomendaciones:

- A fin de proveer de alcances y contenido a la facultad de reexamen, se recomienda que el Tribunal Fiscal, en virtud del artículo 154° del Código Tributario, emita una resolución de observancia obligatoria a fin de realizar la interpretación del artículo 127° del Código Tributario, de modo expreso y con carácter general, estableciendo los casos excepcionales de incremento económico del reparo, en el marco de los principios constitucionales, procesales, administrativos y principios generales del Derecho.
- Se recomienda reconocer la facultad de reexamen como ejercicio de la competencia resolutoria del órgano que resuelve la controversia en primera instancia administrativa.
- Recomendamos que los casos excepcionales de incremento económico del reparo, estén vinculados, a los supuestos legales vinculados al artículo 108° del Código Tributario, numerales 1 y 2 referidos a la facultad de modificar, sustituir y complementar los actos de la administración tributaria, después de realizada la notificación.
- Recomendamos que los casos excepcionales de incremento de reparo económico del reparo, además estén vinculados, a los supuestos de indicios de delitos tributarios, sin perjuicio de la observancia del debido proceso en materia de derecho penal tributario.
- Recomendamos la siguiente correcta interpretación de modo expreso y con carácter general; a saber:

“El artículo 127° del Código Tributario, reconoce la facultad de la administración tributaria de reexaminar los reparos impugnados por el recurrente. En los casos en que dicha facultad implique el incremento del reparo la administración tributaria deberá observar el procedimiento previsto bajo sanción de nulidad.

Dicho procedimiento se observará de manera excepcional en los casos señalados por los numerales 1 y 2 del artículo 108° del Código Tributario; así como, en los supuestos de indicios de delito tributario”

“Cuando el ejercicio de la facultad de reexamen, no involucre un incremento de reparo, procede la interpretación sistemática de los artículos 127°, 126°, 129°, 147° y 150° del Código Tributario”.

- Recomendamos que estas interpretaciones sean realizadas por el Tribunal Fiscal, a través de una Resolución de Observancia Obligatoria; o, por la Corte Suprema, con motivo de la interposición de una casación sobre la correcta interpretación del artículo 127° del Código Tributario.



REFERENCIAS

- Ascoli, M. (1947). *La interpretación de las leyes* (1º ed.). Buenos Aires: Editorial Losada S.A.
- Bardales Castro, P. (2013). Breves notas sobre la aplicación de los principios y reglas previstas en la Ley del Procedimiento Administrativo General con motivo del ejercicio de la potestad de determinación de la obligación tributaria. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, IPDT* (55), 37-74.
- Bravo Cucci, J (2003). *Fundamentos del Derecho Tributario* (1ª ed.). Lima: Palestra.
- Caller Ferreyros, M. (2013). La facultad de reexamen. Su regulación en el Código Tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, IPDT* (55), 123-172.
- Chau Quispe, L. y Ezeta Carpio, S. (2006). El reexamen en el procedimiento tributario. En *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller* (pp. 645-666).
- Gamba Valega, C. (2006). El “Debido Procedimiento Administrativo” en el Ámbito Tributario. *Derecho & Sociedad*, (27), 48-61.
- Gamba Valega, C. (2013). Los procedimientos tributarios a la luz de la Ley del Procedimiento Administrativo General. La necesidad de “acomodar” las actuaciones de las administraciones tributarias a las exigencias de un “estado democrático”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, IPDT* (56), 73-136.
- García de Enterría, E. (2011). *Curso de Derecho Administrativo* (15ª ed.). Madrid: Editorial Civitas S.A.
- García Novoa, C. (21 de junio de 2017). Amnistía fiscal: el “obiter dicta” de la sentencia de inconstitucionalidad. *Diario Expansión*.
- Hernández Berenguel, L. (1987). El procedimiento contencioso tributario y la facultad de reexamen. *Themis*, (08), 21-24.
- Hernández Berenguel, L. (2013). La facultad de reexamen. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, IPDT* (56), 137-160.
- Iannacone Silva, F. (2001). *Comentarios al Código Tributario* (1ª ed.). Lima: Grijley.
- Landa Arroyo, C. (2002). El derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional. *Pensamiento Constitucional* (Vol. 8, Num. 8), 445-461.
- Madau Martínez, M. (2013). Aplicación de los principios de la potestad sancionadora contenidos en la ley 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General en el ámbito tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario, IPDT* (56), 201-270.

- Medina Crisanto, B. (08 de marzo de 2015). Principio reforma en peor y el procedimiento administrativo. Recuperado de <http://www.prometheo.cda.org.pe/articulo.php?id=122>
- Monroy Galvez, J (1996). *Introducción al proceso civil* (1ª ed.). Santa Fe de Bogotá: Editorial Temis S.A.
- Morón Urbina, J (2015). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General* (11ª ed.). Lima: Gaceta Jurídica S.A.
- Quiroga León, A. (2014). La Justicia Administrativa. Recuperado de <http://blog.pucp.edu.pe/blog/anibalquiroya-derechoprocesal/2014/09/12/la-justicia-administrativa/>
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 17044-8-2010. Tribunal Fiscal. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2010/8/2010_8_17044.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 042434-3-2012. Tribunal Fiscal. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/3/2012_3_04243.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 20274-9-2012. Tribunal Fiscal. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/9/2012_9_20274.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 08602-8-2013. Tribunal Fiscal. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/8/2013_8_08602.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 07707-1-2016. Tribunal Fiscal. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/1/2016_1_07707.pdf
- Resolución del Tribunal Fiscal N° 00198-4-2017. Tribunal Fiscal. Recuperado de http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/4/2017_4_00198.pdf
- Rubio Correa, M. (1993). *Sistema Jurídico. Introducción al derecho*. (6ª ed.). Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Rubio Correa, M. (2013). *Interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional*. (3ª ed.). Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Rubio, M. y Arce, E. (2017). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. (1ª ed.) Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Ruiz de Catilla, F. (2017). *Derecho Tributario: temas básicos*. (1ª ed.) Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Salamero Teixidó, L. (2012). Principio de congruencia, prohibición de la *reformatio in pejus* y deber judicial de resolver con arreglo a la motivación jurídica correcta. *Revista de Administración Pública*, (189), 203-243.
- Salvador Chacón, Mauro (Septiembre de 2013). La ponderación de principios constitucionales. Recuperado de

<https://www.ehu.eus/documents/3012743/4523265/Chacon-Lemus-Mauro-Salvador.pdf>

- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0787-2003-HC/TC (Lima). Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02050-2002-AA.html>
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0569-2003-AC/TC (Lima). Recuperado de <http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00569-2003-AC.html>
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0034-2004 (Lima). Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00034-2004-AI%20Subsanacion.html>
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0047-2004-AI/TC (Lima). Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00047-2004-AI.html>
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 00294-2005-PA/TC (Lima). Recuperado de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00294-2005-AA.html>
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 0806-2006 –PA/TC (Lima). Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00806-2006-AA.html>
- Sentencia del Tribunal Constitucional N° 00452-2012-PA/TC (Lima). Recuperado de <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/00452-2012-AA.html>
- Sentencia del Tribunal Constitucional Español 45/1993 (Madrid). Recuperado de <http://hj.tribunalconstitucional.es/es/Resolucion/Show/2174>
- Sentencia del Tribunal Supremo Español 08/06/2015, rec 1307/2014 (Madrid)
Recuperado de <http://www.poderjudicial.es/search/index.jsp>
- Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 09/07/2015, Asunto C-183/14.
Recuperado de <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?pro=&nat=or&oqp=&dates=%2524type%253Dpro%2524mode%253DfromTo%2524from%253D2015.07.09%2524to%253D2015.07.09&lg=&language=es&jur=C%2CT%2CF&cit=none%252CC%252CJ%252CR%252C2008E%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&num=C-183%252F14&td=%3BALL&pcs=Oor&avg=&page=1&mat=or&jge=&for=&c id=191694>
- Sologuren Calmet, H. (2015). El principio iura novit curia y su aplicación en el arbitraje, consideraciones en torno al arbitraje comercial internacional. *Revista Arbitraje PUCP*, (N°5) pp. 121-130.

BIBLIOGRAFÍA

- Albiñana, C. (1992). *Sistema Tributario Español y Comparado*. (2° ed.) Madrid: Tecnos.
- Alexy, R. (2011). Los derechos fundamentales en el Estado Constitucional Democrático. En Zavaleta (Coordinador) *Estudios de Derecho Constitucional Tributario* (pp. 19-33). Lima: Fondo Editorial USMP.
- Alonso García, E. (1984). *La Interpretación de la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.
- Borowsky, M. (2000). La restricción de los derechos fundamentales. *Revista Española de Derecho Constitucional: De Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*. (20) 29-56.
- Caro Coria, C. (2013). Sobre el tipo básico de lavado de activos. *Revista Lecciones Tributarias. Delitos Tributarios y lavado de activos*. 1(01) 181-241.
- Caro Coria, C. (2011). El valor de la infracción administrativa en la determinación del riesgo permitido en el Derecho penal económico. *ADPE*. (01) 20-21.
- Bravo Cucci, J. (2013). *Derecho Tributario reflexiones*. (1ª ed.). Lima: Jurista Editores.
- Carvalho, C. (2013). *Teoría de la decisión tributaria*. (1° ed.). Lima: SUNAT.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2006). *Modelo de Código Tributario del CIAT*. Madrid.
- Dromi, J. (2005). *Derecho Administrativo*. (1° ed.) Lima: Gaceta Jurídica.
- Ferreiro Lapatza, J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español*. Madrid: Marcial Pons.
- García Belsunce, A. (2003). *Tratado de Tributación*. Buenos Aires: Astrea.
- García de Enterría, E. (1997). *Curso de Derecho Administrativo*. (8ª ed.). Madrid: Civitas.
- García Novoa, C. (2011). La incidencia de la doctrina de la solidaridad en cierta jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano en la creación y aplicación de normas fiscales. En Zavaleta (Coordinador) *Estudios de Derecho Constitucional Tributario* (pp. 159-171). Lima: Fondo Editorial USMP.
- García Toma, V. (2008). *Los Derechos Fundamentales en el Perú*. Lima: Jurista Editores.
- García Vizcaíno, C. (1996). *Derecho Tributario*. (1° ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- Gema Patón, G. (2013). *La aplicación del principio de igualdad tributaria*. (1°ed.). Lima: SUNAT.
- Jarach, D. (1957). *Curso Superior de Derecho Tributario*. (1° ed.) Buenos Aires: Liceo Profesional Cima.
- Jarach, D. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*. (3° ed.) Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- Luqui, J. (1989). *La Obligación Tributaria*. (1° ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma.

- López, J. (1992). *Los deberes de información tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- Marquez Lara, J. (2010). *Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel*. (1° ed.) Lima: Palestra Editores.
- Rubio Correa, M. (2012). *El Test de proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*. (1ª ed.). Lima: Fondo Editorial PUCP.
- Valdes Costa, R. (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Varela, S. (1982). La Idea del Deber Constitucional. *Revista Española de Derecho Constitucional: De Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*. 2 (4) 69-96.
- Villanueva Gutiérrez, W. (2014). *Controversias tributarias y contables en el ámbito empresarial*. (1ª ed.). Lima: Thomson Reuters.
- Villegas, H. (1997). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. (6ta. ed.) Buenos Aires: Depalma.
- Yacolca Estares, D, Bravo Cucci, J. Gamba Valega, C (2012). (1ª ed.). *Tratado de Derecho Procesal Tributario*. Lima: Pacífico Editores S.A.

