

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

ESCUELA DE POSGRADO



**“EL USO DE CONCEPTOS JURÍDICOS INDETERMINADOS EN LA DELIMITACIÓN
DEL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA QUEJA EN MATERIA TRIBUTARIA Y EL
IMPACTO DE SU EFICACIA COMO REMEDIO PROCESAL”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER
EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

Alfonso Octavio Tapia Rojas

ASESOR

Dr. Javier Gustavo Oyarse Cruz

LIMA – PERÚ

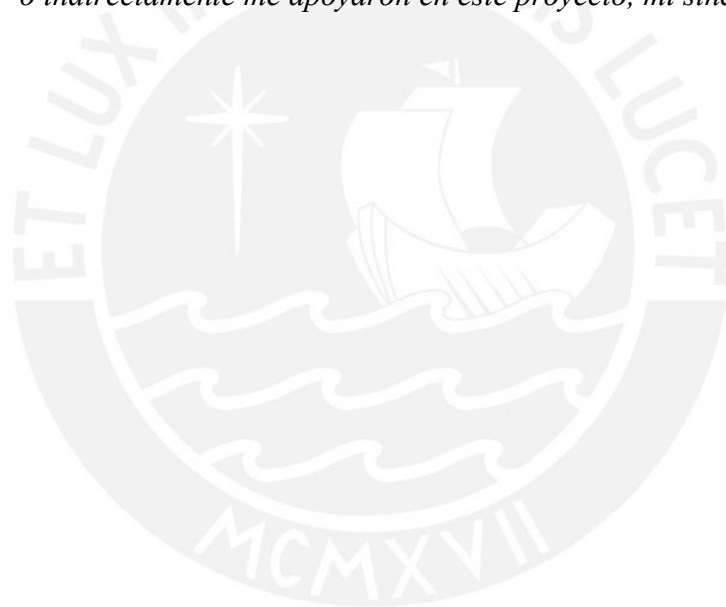
Marzo, 2021

A Dios, por la salud y fuerza espiritual en estos tiempos de pandemia.

A mi familia, mis amados padres Mariana Rojas y Octavio Tapia; y mi querida hermana, Fiorella Tapia, quienes siempre creyeron en mí, les digo que este logro es tanto mío como suyo, siendo su bienestar y alegría, la mía propia.

A Melissa, por su amor y apoyo incondicional.

A Yajahida, Yasmín, Pilar, Yajhaira, y a todas aquellas personas quienes directa o indirectamente me apoyaron en este proyecto, mi sincero agradecimiento.



RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo de investigación aborda a la queja desde su naturaleza como remedio procesal, a través de sus distintas características y tipos, hasta centrarnos en su ámbito de aplicación y como éste ha sido delimitado por el artículo 155° del Código Tributario.

En esa línea, se analiza a la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal como herramienta complementaria a la labor reguladora efectuada por el legislador con relación al ámbito de aplicación de la queja, y sobre todo, si esta ha sido una solución eficiente al carácter general del que adolece dicho remedio procesal, o si de lo contrario es necesario un nuevo enfoque de su actividad resolutoria para la implementación de modificaciones normativas que coadyuven a una mayor eficiencia administrativa.

Finalmente, se ahonda en la estructura normativa del inciso a) del artículo 155° del Código Tributario para efecto de determinar cuales son los conceptos jurídicos indeterminados contenidos en dicha norma, y evaluar como se han propiciado los vacíos normativos que han tenido que ser suplidos por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, lo cual va en paralelo con la formulación de propuestas de reforma normativa tendientes a generar un escenario de mayor predictibilidad jurídica.

ÍNDICE

	Pág.
Resumen.....	1
Índice.....	2
Introducción	4
CAPÍTULO I: LA NATURALEZA DE LA QUEJA EN MATERIA TRIBUTARIA.....	11
1. Queja ante el Tribunal Fiscal y el Ministerio de Economía y Finanzas	11
1.1. Naturaleza jurídica y características.....	11
1.2. Regulación de la queja en el ordenamiento jurídico-tributario peruano	18
1.2.1. Evolución normativa de la queja hasta su regulación actual	18
1.2.2. Regulación actual de la queja en el artículo 155° del Código Tributario.....	28
1.2.3. Queja ante la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero:.....	32
1.2.4. Queja-Reclamo ante la SUNAT	34
CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA EN TORNO AL CARÁCTER GENERAL DE LA REGULACIÓN DE LA QUEJA Y SU COMPLEMENTACIÓN A TRAVÉS DE LA JURISPRUDENCIA EMITIDA POR EL TRIBUNAL FISCAL.....	37
2.1. La jurisprudencia como fuente de Derecho en materia tributaria.....	38
2.2. Jurisprudencia de Observancia Obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal al amparo del artículo 154° del Código Tributario:.....	42
2.3. Influencia de los acuerdos de sala plena o resoluciones del Tribunal Fiscal a nivel normativo.....	43
2.4. Un claro ejemplo de la divergencia de criterios lo encontramos en el caso del procedimiento de fiscalización y la posibilidad de que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las afectaciones producidas durante su transcurso.	51
2.5. Respecto a la técnica legislativa de la queja de cara a su eficiencia y el uso de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal:	57

CAPÍTULO III: LINEAMIENTOS A CONSIDERAR EN UNA PROPUESTA DE REFORMA NORMATIVA	63
3.1 Análisis del ámbito de aplicación de la queja en materia tributaria	64
3.2 Análisis de las implicancias de la utilización de conceptos jurídicos indeterminados en el ámbito de aplicación de la queja en materia tributaria.....	70
3.3 Aspectos a considerar con motivo de una propuesta de ajuste normativo al artículo 155° del Código Tributario	73
Conclusiones.....	78
Referencias bibliográficas.....	81



INTRODUCCIÓN

La relación entre el Estado y los ciudadanos que conforman la nación siempre ha revestido una particular complejidad, en la medida que nos encontramos frente a una relación desigual, que de un lado tiene al Estado con todas las prerrogativas que contempla a su favor nuestra Constitución para el ejercicio de su poder y del otro, al ciudadano con los derechos y responsabilidades cuya titularidad ha sido reconocida en nuestra Carta Magna.

A fin de que el ejercicio del poder por parte del Estado, o *ius imperium*, observe el mayor respeto a los derechos de los ciudadanos, la Constitución contempla distintos parámetros, dentro de los cuales, se destaca el principio de separación de poderes contenido en su artículo 43º, el mismo que tiene por finalidad evitar la concentración del poder, encaminándose a salvaguardar los derechos fundamentales de eventuales ejercicios abusivos¹.

En esa línea, el Título IV de nuestra Constitución contempla en su texto la separación de las tres funciones básicas del Estado (legislativa, administrativa, y, jurisdiccional) las mismas que conforman su estructura y sirven como límite recíproco, concibiéndose como Poder Legislativo (Capítulo I), Poder Ejecutivo (Capítulo IV), y, Poder Judicial (Capítulo VIII), respectivamente, siendo que dicha separación no debe entenderse como una división tajante, sino más bien como una cooperación entre poderes, la cual incluso abarca a los órganos constitucionales autónomos².

Cabe señalar que la concepción de un Estado de Derecho estructurado sobre el principio de separación de poderes que busca asegurar el respeto a sus derechos constitucionalmente consagrados se encuentra intrínsecamente vinculada con la noción de un Estado garantista en términos de Ferrajoli: “como un modelo normativo de derecho o un esquema que asegura los derechos frente al poder y establece límites a éste” (1995).

Así, teniendo en cuenta que el despliegue de las funciones del Estado debe conllevar un equilibrio en el ejercicio del poder, es conveniente centrarnos en aquella que guarda especial relevancia para efecto del análisis que nos atañe, toda vez que es a través de ella que el Estado, mediante la Administración Pública, concretiza sus políticas públicas.

¹ Tribunal Constitucional, Pleno Jurisdiccional, STC. No.0006-2018-PI/TC, 2018

² Tribunal Constitucional, Pleno Jurisdiccional, STC. No.0006-2018-PI/TC, 2018

En tal sentido, la función administrativa es el conjunto de decisiones y operaciones mediante las cuales se procura dentro de las orientaciones generales trazadas por las políticas públicas y el gobierno a través de las normas legales, el estímulo, coordinación y orientación de actividades privadas para asegurar la satisfacción regular de las necesidades colectivas de seguridad y bienestar de los individuos (Morón, 2008).

Nótese que en nuestro ordenamiento jurídico, el despliegue de la función administrativa se encuentra concretizada en la Ley del Procedimiento Administrativo General³, cuyo numeral 1 del Artículo II de su Título Preliminar señaló expresamente que en dicho cuerpo normativo se establecen “las normas comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y, se regula todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales”.

Conforme a ello, el Artículo III del mencionado Título Preliminar señala que la finalidad de la LPAG es establecer el régimen jurídico aplicable para que la actuación de la Administración Pública sirva a la protección del interés general, garantizando los derechos e intereses de los administrados y con sujeción al ordenamiento constitucional y jurídico en general, siendo que por su parte, el Artículo IV, lista en forma enunciativa los principios que fundamentarán el procedimiento administrativo propiamente dicho.

Ahora bien, considerando el alcance de la función administrativa para efecto de su configuración legal, debemos de tener en cuenta lo que se concibe por *actuación administrativa*, la misma que se puede entender como toda manifestación de la función administrativa, que opera regulada por el derecho público y que origina determinados efectos jurídicos, siendo que en este concepto se podría comprender tanto a los actos administrativos como a los actos de administración interna, los reglamentos, los comportamientos materiales, así como los contratos administrativos (Guzmán, 2012).

En esa línea, el artículo 1º contenido en el Capítulo I – “*De los actos administrativos*” del Título I – “*Del régimen jurídico de los actos administrativos*” de la LPAG, consigna el concepto de acto administrativo, definiéndolo como las declaraciones de las entidades que, en el marco de

³ Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (25.01.2019). Numeral 1 del artículo II del Título Preliminar. Texto Único Ordenado de la Ley No.27444, Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por el Decreto Supremo No.004-2019-JUS. Diario Oficial El Peruano.

normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta.

Un razonable ejercicio de la función administrativa concretizada en una determinada actuación administrativa, como por ejemplo la emisión de un acto administrativo destinado a producir efectos jurídicos en la esfera del administrado, debe observar el respeto a los derechos constitucionalmente consagrados, así como también a los principios del procedimiento administrativo contenidos en el Artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, siendo uno de los más importantes el principio del debido procedimiento administrativo, que no es sino el reconocimiento legal en dicha materia de la influencia del derecho al debido proceso consagrado en el artículo 139° de la Constitución según lo ha indicado reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional⁴.

El principio del debido procedimiento administrativo es la proyección ideal de un procedimiento administrativo que respete todas y cada una de las garantías del administrado; no obstante, en el plano fáctico, no pocas veces, por diversas causas, la actuación de la Administración durante el trámite de un procedimiento administrativo no cumple con dicha aspiración, lo cual genera una vulneración en la esfera jurídica de los administrados.

En tal sentido, el ejercicio de la función administrativa, dada su especial relevancia e impacto en la sociedad, se encuentra sujeta a distintos mecanismos de control, de la legalidad de sus actos, siendo los principales caminos para alcanzar dicha revisión: (i) Revisión por órganos no administrativos (control jurisdiccional); y, Revisión por la propia Administración (potestad de autotutela a solicitud de parte u oficio).

Nótese que el control de la legalidad de los actos administrativos ha sido reglamentado por parte del Derecho Administrativo, siendo que para modificar o dejar sin efecto un determinado acto administrativo, será necesario que el procedimiento administrativo, ya sea que se inicie de oficio o a solicitud de parte, cumpla con las formalidades que exige la Ley.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que, en el Derecho Administrativo no sólo existe un sistema de control de la legalidad de los actos de la Administración, sino también existe la posibilidad de que el administrado denuncie vicios en la tramitación de los procedimientos administrativos propiamente dichos; es decir, el administrado no sólo puede cuestionar la legalidad de un acto

⁴ Tribunal Constitucional, Sala Primera, STC. No.04289-2004-AA/TC., 2005

administrativo que producirá efectos en su esfera jurídica, como por ejemplo a través de la interposición de un recurso impugnatorio, sino también se encuentra en la posibilidad de denunciar aquellos vicios en la tramitación del procedimiento que le generen algún perjuicio y que de alguna manera, desvíen la tramitación del procedimiento conforme a la finalidad para la que fue configurado.

Cabe señalar que el sustento legal para la corrección de vicios de carácter procedimental que afectación el curso del procedimiento administrativo, más que fundamentarse en el control de legalidad de los actos administrativos propio de los recursos, reside en el respeto al principio del debido procedimiento en concordancia con los principios de celeridad, eficacia y simplicidad de los procedimientos administrativos contemplados en el Título Preliminar de la LPAG.

Ahora bien, el medio idóneo para efecto de denunciar vicios en la tramitación de un determinado procedimiento o proceso, según nuestro ordenamiento jurídico, es la queja, la misma que se encuentra regulada en distintos cuerpos normativos con distintos alcances según la materia, ya sea a nivel administrativo en la LPAG (art. 158°), a nivel procesal en el Código Procesal Civil⁵ (art. 401°), a nivel tributario en el Código Tributario⁶ (art. 155°) y la Ley del Procedimiento de Ejecución Coactiva (art. 38°), a nivel constitucional en el Código Procesal Constitucional⁷ (art.19°), entre otros.

En esa línea, la queja como figura de carácter procesal se encuentra destinada a corregir defectos en la tramitación del procedimiento administrativo, en la medida que los mismos generen algún perjuicio al administrado, siendo su principal característica es el reencauce del procedimiento a efecto de que la tramitación del mismo continúe de forma célere y respetando las garantías y derechos del administrado.

En materia tributaria, a lo largo de su regulación desde el primer Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo No.263-H, hasta el actual Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo No.133-2013-EF, y otras normas vinculadas, la queja como figura procesal ha sido materia de diversas discusiones, que han ido desde su naturaleza hasta su objeto, siendo que gran parte de su configuración ha sido complementada a través de la jurisprudencia emitida por el

⁵ Texto Único Ordenado aprobado por Resolución Ministerial No.010-93-JUS.

⁶ Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo No.133-2013-EF.

⁷ Aprobado por Ley No.28237 del 28 de mayo de 2004.

Tribunal Fiscal, la misma que ha delimitado su alcance y al mismo tiempo generó, a través del tiempo, determinadas modificaciones normativas.

Ello considerando que si bien la queja fue regulada, en un principio como un recurso y posteriormente como un remedio procesal, por el cual se enmienden en forma célere las actuaciones de la Administración Tributaria que, entre otros, infrinjan lo establecido en el Código Tributario, a través de los años su aplicación ha ido evolucionando en función a la casuística que se ha desarrollado desde su regulación.

En esa medida, ya sea que se presente en el marco de un procedimiento de fiscalización, contencioso-tributario o cobranza coactiva, en no pocos casos la resolución de la queja se emitía con posterioridad a la afectación que se buscaba prevenir, lo cual generaba que su finalidad garantista no se vea cumplida. Una clara muestra de ello, podemos encontrarla, por ejemplo, cuando el contribuyente presenta una queja a fin de cuestionar la validez de los requerimientos emitidos durante la fiscalización, y la resolución de la misma no ocurre sino hasta después de vencido el plazo de impugnación de las Resoluciones de Determinación y Multa notificadas, lo cual obliga al contribuyente a impugnar estas últimas a fin de que la deuda tributaria no devenga en exigible coactivamente.

Otro ejemplo, podemos encontrarlo cuando la Administración Tributaria inicia un procedimiento de cobranza coactiva a un determinado contribuyente, siendo que este a fin de detener el cobro de la deuda tributaria, opone ante el Ejecutor Coactivo la prescripción de la acción para exigir su pago, la cual, al no ser atendida a tiempo, genera la presentación de una queja ante el Tribunal Fiscal; no obstante, durante la tramitación de la solicitud de prescripción y posterior queja ante el colegiado administrativo, ya se produjo el trabamamiento de medidas cautelares en forma de retención sobre el patrimonio del afectado, afectando de esta manera el mismo antes de obtener la tutela legal que esperaba.

Y así, en esta línea, existen determinados supuestos en donde la presentación de una queja no necesariamente previene en forma efectiva la afectación de los derechos que el contribuyente busca tutelar en la vía administrativa, vinculados con existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario.

Bajo este contexto es que corresponde cuestionarse si actualmente la queja, en su calidad de remedio procesal, es al día de hoy un mecanismo lo suficientemente garantista que permita una rápida tutela de derechos para todos los supuestos que acaecen en la vía administrativa o si por el contrario, la evolución de su casuística, donde el Tribunal Fiscal reviste un papel preponderante, ha generado que la utilidad práctica de la queja se restrinja sólo a ciertos supuestos de hecho, y que para los demás sea más garantista acudir a la vía judicial y/o constitucional.

Actualmente, la presentación de una queja en sede administrativa contra la Administración Tributaria tendrá un fin más garantista (de cara a su eficiencia) sólo para determinados supuestos delimitados por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, mientras que para los demás supuestos corresponderá acudir al control jurisdiccional que ofrece el proceso contencioso-administrativo o el proceso de amparo.

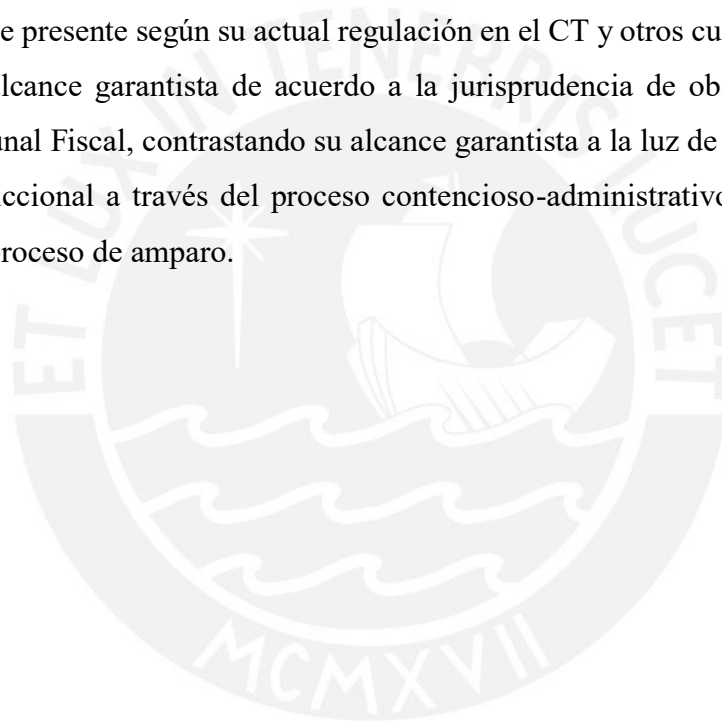
Como hemos señalado previamente, la presentación de una queja en el marco de una fiscalización o cobranza coactiva, a fin de cuestionar la legalidad de los actos emitidos dentro de dichos procedimientos, no necesariamente obtiene una respuesta rápida por parte de las entidades administrativas que impida la afectación de los derechos del contribuyente. Conforme a ello, en estos determinados supuestos la vía judicial a través del proceso contencioso-administrativo o proceso de amparo puede presentarse como vías a través de las cuales se pueda acceder a una tutela de derechos de forma óptima.

Aunado a lo antes indicado, un tema previo a dilucidar será determinar si previamente al acceso a la vía contencioso-administrativa o constitucional, es necesaria la presentación de una queja como requisito para efecto del agotamiento de la vía previa o una vía igualmente idónea de tutela de derechos.

El objetivo del trabajo se encuentra dirigido, en primer lugar, a identificar los aspectos sustantivos de la queja como remedio procesal y su alcance en cuanto a la tutela de derechos del contribuyente en la vía administrativa, y en función a su regulación a través de los años, y, los supuestos delimitados por la jurisprudencia de observancia obligatoria y los acuerdos de sala plena emitidos por el Tribunal Fiscal. En segundo lugar, a partir del cumplimiento del objetivo antes indicado, es finalidad de este trabajo ser una fuente de referencia interpretativa a ser considerada

por los operadores del Derecho tanto del sector privado (abogados) como del sector público (Administración Tributaria), y con mayor razón para aquellos que dentro de este último, están avocados a la resolución de controversias iniciadas por parte de los contribuyentes, a efecto de contribuir con la tutela de derechos.

Bajo este escenario, para efecto del presente análisis, haciendo uso de los enfoques metodológicos referidos a la Argumentación jurídica constitucional, y, jurisprudencial, circunscribiremos nuestro enfoque a la queja en materia tributaria, partiendo desde su naturaleza (en algún tiempo controvertida), pasando por su objeto en función al supuesto denunciado y la entidad ante quien se presente según su actual regulación en el CT y otros cuerpos normativos, así como también su alcance garantista de acuerdo a la jurisprudencia de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal, contrastando su alcance garantista a la luz de otras vías de control, como son la jurisdiccional a través del proceso contencioso-administrativo, y la constitucional concretizada en el proceso de amparo.



CAPÍTULO I: LA NATURALEZA DE LA QUEJA EN MATERIA TRIBUTARIA

1. Queja ante el Tribunal Fiscal y el Ministerio de Economía y Finanzas:

1.1. Naturaleza jurídica y características.

En primer lugar, con relación a la naturaleza de la queja debemos tener en cuenta lo señalado por la doctrina como punto de referencia de nuestro análisis. Según Garrido, no corresponde que interpretemos a la queja como un recurso toda vez que lo que se busca con el escrito de queja es que el expediente, que no avanza por dilatación de uno o más servidores públicos o alguna otra razón no regular y justificado, sea tramitado con la celeridad correspondiente de las normas y que claramente cumpla con las expectativas del administrado (1966, p.105).

Según lo antes citado, la queja como remedio procesal procedería contra una determinada conducta de la Administración Pública a través de la cual se perjudique ilegítimamente la esfera jurídica del administrado, traducida en sus derechos subjetivos o intereses legítimos. Ahora bien, la dinámica procesal que se inicia con la presentación de una queja en el marco de un procedimiento administrativo, genera el ejercicio de roles previamente establecidos, siendo que por un lado se reconoce a un sujeto activo, que es quien presenta la queja y sustenta la afectación ilegal a su esfera jurídica vinculada con un defecto en la tramitación del procedimiento, y de otro lado, un sujeto pasivo representado por la Administración Pública, quien deberá emitir los descargos correspondientes a efecto de que sea el Superior Jerárquico quien dilucide la discusión y emita las medidas pertinentes, de ser el caso.

Al respecto, Morón Urbina señala que (..)

La misma naturaleza teleológica de la queja permite afirmar que el término final implícito para la procedencia de la queja, es la propia extensión del procedimiento administrativo en el cual haya acontecido la actuación contestada. Ello se deriva de considerar que si el objetivo de la queja es alcanzar la corrección en la misma vía, entonces para admitirla como tal, la obstrucción debe ser susceptible de subsanación en el procedimiento. Resultaría inconducente plantear una queja cuando el fondo del asunto ya ha sido resuelto por la autoridad o el procedimiento haya concluido. Sólo si el defecto fuere grave cabría posteriormente cuestionar el procedimiento, pero no en vía de queja, sino de petición de nulidad si se hubiere prescindido de las normas esenciales del procedimiento. Por ello, podemos concluir en que la queja podrá presentarse sólo, en tanto y en cuanto, el defecto que lo motive pudiera aún ser subsanado por la Administración, por así permitirlo el estado del desarrollo del procedimiento. (Morón, 2011, p.476)

Así, no es acorde con la naturaleza e intención de la queja fijarle un plazo perentorio de interposición, toda vez que los defectos en la tramitación del proceso pueden acaecer tanto desde el inicio como hasta su conclusión. En esa medida, sólo corresponde fijar como límite para su presentación el término mismo del procedimiento administrativo. Cabe señalar que el rol del Superior Jerárquico para efecto de dilucidar la materia en el marco del procedimiento de queja, es de sustancial importancia, toda vez que su pronunciamiento no sólo deberá ser célere para ser útil, sino deberá estar enfocado a detectar el defecto en la tramitación del procedimiento administrativo invocado por el administrado (u otro vinculado) y emitir pronunciamiento corrigiendo el mismo, disponiendo la subsanación correspondiente, a efecto de que dicho procedimiento pueda proseguir con su trámite y surtir los efectos legales que la norma ha previsto para él.

Ahora bien, en materia tributaria la naturaleza de la queja actualmente regulada en el artículo 155° del CT, en su momento fue materia de discusión y análisis por parte de los

operadores del derecho, en razón a que por una cuestión de técnica legislativa fue consignada en el primer CT de 1966, como “*recurso de queja*” aun cuando su presentación no se encontraba destinada a generar la nulidad o ineficacia de un acto administrativo.

La naturaleza recursiva de la queja se mantuvo en la regulación de los siguientes CT, así como también en el desarrollo de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, en donde inicialmente se consideró que correspondía interponerse ante la irregular aplicación de normas procesales⁸ o como un medio impugnativo de naturaleza eminentemente procesal mediante el cual no se discutían asuntos de fondo, sino la observancia de los procedimientos establecidos⁹.

Fue en el Acuerdo de Sala Plena No.2003-24¹⁰ en donde el Tribunal Fiscal por primera vez, en un instrumento con vocación general, hizo referencia a la naturaleza de la queja en el sentido de que era un remedio procesal destinado a operar cuando exista la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración Tributaria, o también, por la contravención de las normas que inciden en la relación jurídico-tributaria, siendo que dicho Acuerdo de Sala Plena sustentó posteriormente la Resolución de Tribunal Fiscal No.02632-2-2005¹¹, la cual constituyó jurisprudencia de observancia obligatoria según el artículo 154° del CT.

Que de los supuestos que habilitan la interposición de la queja, como son la existencia de actuaciones o procedimientos de la Administración Tributaria que afecten a los deudores tributarios o que infrinjan lo establecido en el código, se aprecia que la naturaleza de la queja regulada en el código es la de un remedio procesal que ante la afectación

⁸ Resolución del Tribunal Fiscal No.16934 del 13 de enero de 1982.

⁹ Resolución del Tribunal Fiscal No.21-5-99 del 14 de mayo de 1999.

¹⁰ Del 9 de diciembre de 2003.

¹¹ Si bien el criterio de observancia obligatoria se encontró referido a establecer que el Tribunal Fiscal no era competente para emitir pronunciamiento en los recursos de queja planteados contra la Administración Tributaria por el ingreso de los deudores tributarios en las centrales de riesgo, con relación a la naturaleza de la queja se destaca el siguiente fundamento.

o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario por actuaciones indebidas de la Administración o por la sola contravención de las normas que inciden en la relación jurídica tributaria, permite corregir las actuaciones y encauzar el procedimiento bajo el marco de lo establecido en las normas correspondientes, alejándose la queja del carácter de recurso impugnativo de los actos administrativos, como son los recursos regulados en los artículos 137° y 145° del citado código, y no resultando procedente cuando existan adicionalmente otros procedimientos o vías idóneas para conocer dichos casos. (Resolución del Tribunal Fiscal No.02632-2-2005, 2005, p.5)

Dicho pronunciamiento de observancia obligatoria fue el punto de origen para que posteriormente, a través del Decreto Legislativo No.1113¹², se eliminara toda referencia a la naturaleza recursiva de la queja, y se reafirmara su calidad de remedio procesal configurado con la finalidad de corregir aspectos viciados en los procedimientos de naturaleza tributaria.

Bajo este escenario, habiéndose precisado la naturaleza jurídica de la queja en materia tributaria, corresponde detallar las características que la rodean para efecto de contextualizar su ámbito de aplicación en el marco de los procedimientos tributarios contemplados en el CT. Así, el punto de inicio es el nacimiento de la obligación tributaria, como consecuencia del acaecimiento en el plano fáctico de la hipótesis de incidencia diseñada por el legislador, la cual permite establecer la relación jurídico-tributaria entre el contribuyente y la Administración; así como también, enmarcar las actuaciones en el ejercicio de sus facultades contempladas en el CT.

La relación jurídico-tributaria a la que hacemos referencia es una relación de derecho en la medida que se encuentra reglada por el ordenamiento jurídico, y a su vez, se encuentra influenciada principalmente por la actuación de la Administración Tributaria

¹² Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 5 de julio de 2012.

según el ejercicio de sus facultades conferidas por el CT, lo cual determinará también el espacio de discusión y/o actuación dentro del procedimiento tributario en que se encause.

En esa línea, el artículo 112° contenido en el Libro III – “*Procedimientos Tributarios*” del CT, enuncia los procedimientos reglados por dicho cuerpo normativo en el siguiente orden: **(1) Procedimiento de Fiscalización** (el cual comprende a la inspección, investigación, y, el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, de cara a una eventual redeterminación de la obligación tributaria, así como también la verificación de la comisión de infracciones tributarias tipificadas en el CT); **(2) Procedimiento de Cobranza Coactiva** (por el cual la Administración Tributaria se encuentra habilitada a iniciar el cobro coactivo de deudas exigibles a través de los mecanismos que le franquea la ley); **(3) Procedimiento Contencioso-Tributario** (dentro del cual se enmarca la impugnación que un contribuyente realice contra los actos de la Administración Tributaria, el mismo que consta de dos etapas, reclamación y apelación); y, **(4) Procedimiento No Contencioso** (referido a aquellos procedimientos iniciados a solicitud de parte ante la Administración Tributaria, por los cuales se busca el reconocimiento de una situación jurídica a su favor, siendo que, a dichos procedimientos, al menos en su inicio, no subyace la contraposición de posiciones propia del litigio tributario).

Durante la tramitación de los distintos procedimientos reglados en el CT es posible que por el ejercicio arbitrario de las facultades de la Administración Tributaria, acaezcan actuaciones que desvíen la finalidad para la cual fue concebido el procedimiento, y en consecuencia, se vulneren los derechos y/o garantías de titularidad del contribuyente, lo cual lo habilita a presentar una queja, a fin de subsanar el defecto o vicio en la tramitación que implica la afectación ilegal a su derecho o interés.

Con relación a las principales características que rodean a la queja en materia tributaria, es pertinente tener en cuenta lo señalado por LARA MÁRQUEZ, que a su vez fue citado por Yauri Mandujano y Capillo Solís, según el siguiente detalle:

A. *Referida exclusivamente a materia tributaria*

Más allá de su dimensión procesal como un remedio dirigido a reencausar el procedimiento que se ve afectado por distintos defectos de tramitación, la queja en materia tributaria, restringe naturalmente el ámbito de su evaluación a la referida materia por mandato legal expreso contenido en el artículo 155° del Código Tributario, en concordancia con las Normas I y II del Título Preliminar de dicho cuerpo normativo, referidas a los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario, y, las relaciones jurídicas entre los contribuyentes y la Administración Tributaria originadas por los tributos. (Lara, 2010, pp.98-99)

B. *Tiene por objeto subsanar defectos de tramitación*

Como hemos mencionado anteriormente, la queja en materia tributaria sólo tiene por finalidad corregir defectos en la tramitación de los procedimientos de naturaleza tributaria contemplados en el Código Tributario. En esa medida, la queja no está enfocada a obtener del Superior Jerárquico un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia que se pueda estar litigando etapa de reclamación, ante la SUNAT, o en etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal, toda vez que, la queja tributaria no tiene por finalidad la nulidad o revocatoria de algún acto administrativo, sino únicamente reencausar el procedimiento en el breve plazo a efecto de que la afectación ilegal a la esfera del contribuyente no se vea más perjudicada. (Lara, 2010, p.100)

C. *Es una vía residual, en defecto de otra vía idónea*

La queja en materia tributaria, de cara a la corrección de aspectos procedimentales, se encuentra sujeta a lo establecido en la norma tributaria, en la medida de que, si esta dispone que determinados defectos de tramitación procedimental sean subsanados en el marco del mismo procedimiento tributario propiamente dicho, corresponderá aquello,

no siendo viable acudir a la queja como vía procesal existiendo una vía legalmente establecida. (Lara, 2010, p.100)

Un claro ejemplo de este carácter residual de la queja, lo encontramos contenida en el artículo 61° del Código Tributario, el cual establece que sólo podrá presentarse queja y buscar tutela en esta vía procedimental, para cuestionar aspectos de la verificación y/o fiscalización, en la medida que las resoluciones de determinación, multa, o resoluciones que resuelvan solicitudes no contenciosas no hayan sido notificadas, toda vez que a partir de ahí, dichos defectos de tramitación deberán ser evaluados, en el marco del procedimiento contencioso-tributario.

D. *No procede contra actos consumados o que ya cesaron*

Por su propia dinámica referida a la corrección de defectos en la tramitación de procedimientos tributarios, la presentación de una queja, así como también su resolución, sólo puede ser de utilidad en la medida de que el procedimiento administrativo principal, es decir, a partir del cual se denuncia el vicio, no haya concluido.

Y acá nos distanciamos levemente de la opinión del autor en la medida que él considera que la queja no procede contra actos consumados, lo cual es parcialmente correcto, en la medida que si el procedimiento ya concluyó con la emisión del acto administrativo, corresponderá la impugnación del mismo y que en el marco del procedimiento contencioso-tributario se dilucide la procedencia de la denuncia.

Ahora, somos de la opinión que más que la queja no proceda contra actos consumados, ésta no procede cuando se emite un acto administrativo que concluya definitivamente un procedimiento tributario. En esa medida, puedo tener actos administrativos que “consumen” una determinada consecuencia jurídica en el plano fáctico, y que por su naturaleza no necesariamente concluyan el procedimiento, como por ejemplo, las resoluciones coactivas que disponen el trabamamiento de medidas de

embargo en forma de retención sobre el patrimonio del contribuyente en el marco de un procedimiento de cobranza coactiva.

La emisión de estas resoluciones coactivas, en su calidad de acto administrativo, si bien consume una situación jurídica, no conllevan la culminación del procedimiento tributario, por lo que bajo este supuesto, la presentación de una queja enfocada a cuestionar un determinado defecto en la tramitación corresponderá ser evaluada, y de ser el caso, acogida.

Si bien la descripción de aspectos vinculados a la queja en materia tributaria es en cierta forma acertada, debemos de tener en cuenta que dicha descripción obedece a una vocación general, toda vez que por el amplio objeto de dicha figura procesal, y en especial, por la propia casuística que se viene sucediendo en los distintos procedimientos tributarios que originan la presentación de quejas ante el órgano competente, no es factible que dichos aspectos se cumplan en todos y cada uno de los casos de manera individual o concurrente.

Bajo este contexto, habiendo desarrollado la naturaleza jurídica de la queja, así como también sus principales características, corresponde ahora analizar la regulación actual de dicho remedio procesal en el CT, en su calidad de derecho del contribuyente, y para efecto de proyectar su objeto a la luz de la normativa y la jurisprudencia de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal. (Lara, 2010, p.101)

1.2. Regulación de la queja en el ordenamiento jurídico-tributario peruano

De manera previa a identificar la regulación actual que enmarca a la queja como institución procesal, es necesario revisar como fue concebida en un primer momento y las distintas modificaciones que le sucedieron a efecto de poder darnos un mejor grado de apreciación sobre su alcance garantista.

1.2.1. Evolución normativa de la queja hasta su regulación actual

Debemos tener en cuenta que, en materia tributaria, la queja como institución procesal, no es una figura reciente, todo lo contrario, su regulación se registra desde el primer Código Tributario aprobado para nuestro país mediante el Decreto Supremo No.263-H del año 1966, y a partir de ahí, fue sucediéndose en el tiempo en los subsiguientes Códigos y Textos Únicos Ordenados, con distintas modificaciones.

En esa medida, el alcance garantista de la queja y sus órganos resolutores fue variando con el tiempo, en función a los cambios normativos, así como también en atención a los pronunciamientos jurisprudenciales a nivel administrativo que influenciaron el ámbito de su aplicación de cara a las actuaciones de la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Conforme a ello, desde el año 1966 hasta la fecha, se han sucedido diversas modificaciones normativas con relación a la queja, para llegar a la regulación que de la que actualmente disponemos contemplada en el artículo 155° del Código Tributario, la cual establece que “la queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal”.

En ese sentido, a efecto de poder visualizar cual ha sido la evolución normativa de dicha institución procesal, a continuación, procedemos a analizar en detalle, y en función a cada Código Tributario del que dispuso nuestro ordenamiento jurídico-tributario, como fue su regulación:

A. Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No.263-H de 1966

El primer Código Tributario, conformado por ciento noventa y dos (192) artículos, es el primer gran intento unificador de normativa jurídico-tributaria en nuestro país, el cual se encontró avocado a brindar un panorama claro que

coadyuve a la seguridad jurídica en materia tributaria con relación a los contribuyentes y su relación con la Administración Tributaria.

Dicho cuerpo normativo se estructuró en función a un (1) Título Preliminar, cuatro (4) Libros, y, un apartado de Disposiciones Transitorias y Finales, siendo que los referidos Libros se encontraron enfocados a regular: (i) La obligación tributaria; (ii) La Administración y el Procedimientos Tributario, (iii) Las reclamaciones y recursos; y, (iv) Las Infracciones y Delitos Tributarios y de sus Sanciones.

En esa línea, en el Libro Tercero – “De las Reclamaciones y Recursos”, conformado por 39 artículos, el legislador reguló el trámite del procedimiento administrativo y judicial, así como también lo concerniente a sus órganos de resolución y las actuaciones de parte de los contribuyentes que opten por iniciar dicho procedimiento.

Conforme a ello, en los artículos 112°¹³, 118°¹⁴ y 135°¹⁵ de su cuerpo normativo, el legislador reguló lo concerniente a la queja en el marco del procedimiento administrativo, bajo los siguientes parámetros:

¹³ Artículo 112°.- Son atribuciones del Tribunal Fiscal:

(...)

4.- Resolver los recursos de queja que presenten los contribuyentes, en los casos a que se refiere el artículo 135° de este Código.

¹⁴ Artículo 118°.- Cuando se formule una solicitud o reclamación ante la Administración Tributaria que, conforme a las disposiciones pertinentes, requiriese el pronunciamiento expreso de dicha Administración, y ésta no notificase su decisión en el plazo de cuatro meses, el interesado podrá reiterar su petición. Si dentro del término de sesenta días, tampoco se notifica la decisión adoptada por la Administración ni ésta justifica debidamente la causal a que obedece, el interesado puede considerar desestimada la solicitud o reclamación y hacer uso del recurso de revisión que le franquea este Código.

Si por la naturaleza de la solicitud, no procede la presunción a que se refiere el párrafo anterior, el interesado podrá recurrir en queja ante el Ministro de Hacienda. Procederá también el recurso de queja ante el Ministerio de Hacienda en los casos en que el Tribunal Fiscal, sin causa justificada, no resuelva dentro del plazo que fija el artículo 125° de este Código.

¹⁵ Artículo 135°.-

El Tribunal Fiscal resolverá los recursos de queja que interpongan los reclamantes contra las actuaciones o procedimientos que infrinjan lo establecido en este Código.

- (i) Naturaleza recursiva de la queja, pasible de interponerse por aquellos contribuyentes que habían iniciado o no un litigio frente a la Administración Tributaria.
- (ii) El recurso de queja correspondía ser evaluado y resuelto por el Tribunal Fiscal en aquellos casos en los que, se detecten actuaciones o procedimientos que infrinjan lo establecido en el Código Tributario, incluso habiéndose iniciado un litigio tributario y el mismo se encontrase en etapa de reclamación.
- (iii) El recurso de queja correspondía ser evaluado y resuelto por el Ministerio de Hacienda, en aquellos casos en donde la Administración Tributaria no haya resuelto dentro del plazo la solicitud o reclamación, y por la naturaleza de los mismos, no podía presumirse su denegatoria; o, también en aquellos casos en donde el Tribunal Fiscal no hubiera resuelto dentro del plazo que le habilitaba el artículo 125° del Código Tributario.

Conforme se aprecia, desde su primera regulación, el legislador buscó dotar de una finalidad garantista al recurso de queja a fin de salvaguardar los derechos de los contribuyentes. En esa línea, si bien sólo con carácter expreso la queja se contempló sólo para aquellos casos en donde la entidad administrativa excedió el plazo para resolver los recursos impugnatorios a su cargo, consideramos que ello no enervaba la posibilidad de interponerse en otros supuestos en donde se evidencien actuaciones o procedimientos que infringieran lo establecido en el Código Tributario.

B. *Código Tributario aprobado por Decreto Ley No.25859 de 1992*

En el segundo Código Tributario se puede apreciar que, si bien se introdujeron modificaciones en cuanto a la numeración, orden, ubicación y redacción de los

artículos vinculados a la queja, el legislador mantuvo la naturaleza recursiva de la misma aunado a su carácter garantista.

Así, con relación a las atribuciones del Tribunal Fiscal para avocarse a la resolución de este tipo de recursos, y el supuesto de interposición, si bien con la regulación anterior eran los contribuyentes quienes podían interponer este recurso en el supuesto del artículo 135° del Código; con este nuevo Código Tributario se modificó el texto de la norma, toda vez que ahora serían los “deudores tributarios” quienes podían presentar el recurso de queja “contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código”¹⁶

Nótese que, si bien el anterior Código Tributario ya contemplaba en su artículo 135° como supuesto habilitante para la interposición del recurso de queja, el hecho de que exista una actuación o procedimiento que infrinja lo establecido en el mencionado cuerpo normativo, con esta modificatoria se establece expresamente que la afectación proveniente de alguna actuación de la Administración Tributaria o surgida en el devenir de un procedimiento tributario, debía ser directa en la esfera jurídica del deudor tributario, o, en todo caso, hacia lo establecido en el Código.

De otro lado, una segunda modificatoria¹⁷ introducida en este nuevo Código Tributario es aquella referida a la denominación del órgano a cargo de evaluar y resolver el recurso de queja interpuesto cuando el Tribunal Fiscal no emitiera pronunciamiento dentro del plazo legalmente establecido, toda vez que ahora sería el “Ministerio de Economía y Finanzas” en razón a la modificación

¹⁶Art. 101°.- (...). Son atribuciones del Tribunal Fiscal:
(...)

4. Resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código.

¹⁷Art. 144°.- (...)

Procederá el recurso de queja ante el Ministerio de Economía y Finanzas en los casos en que el Tribunal Fiscal, sin causa justificada, no resuelva dentro del plazo de seis (6) meses a que se refiere el primer párrafo del artículo 150°.

introducida por el Decreto Ley No.17703 del 13 de junio de 1969¹⁸; y a su vez, el plazo con el que contaría el colegiado administrativo para resolver las apelaciones sería de seis (6) meses.

Finalmente, la tercera modificatoria¹⁹ introducida se encontró referida a que el Tribunal Fiscal contaría con un plazo de veinte (20) días hábiles de presentado el recurso. Ello cobra sentido en la naturaleza célere que se le buscó otorgar a este tipo de procedimiento administrativo, toda vez que a partir de una rápida resolución de la queja, se podría reencausar el trámite del mismo antes de que el órgano resolutor resuelva la controversia.

Bajo este escenario, se aprecia que el legislador continuó dándole un fin garantista a la queja como recurso, delimitando el aspecto subjetivo de la institución procesal de cara a su ámbito de aplicación, y a su vez, estableciendo plazos para efecto de la emisión de pronunciamiento por parte del órgano resolutor en el menor tiempo posible de cara a que la resolución de la queja tenga el impacto más eficiente posible en lo que a la corrección del procedimiento administrativo se refiere.

C. Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo No.773 de 1994

La aprobación de este Código Tributario se forjó en conjunto con una reforma tributaria a la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional aprobada por Decreto Legislativo No.771, a través de la cual se establecieron cuales efectivamente eran los tributos que formaban parte del Sistema Tributario Nacional. En sintonía con dicha reforma, también se aprobaron, entre otros, la Ley del Impuesto a la Renta,

¹⁸ Artículo 1°.- El actual Ministerio de Hacienda, a partir de la promulgación del presente Decreto-Ley, se denominará Ministerio de Economía y Finanzas y contará con la Dirección General de Asuntos Económicos, como organismo de asesoramiento de la Alta Dirección en todo lo relacionado con los aspectos económicos y financieros que corresponden al Ministerio, siendo esta la Dirección sede de la Secretaría Técnica del Plan Económico Anual.

¹⁹ Art. 155°.- Los deudores tributarios podrán interponer recurso de queja, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código.
El Tribunal Fiscal resolverá dentro del término de veinte (20) días hábiles de presentado el recurso.

Ley del Impuesto General a las Ventas, Ley de Tributación Municipal mediante los Decretos Legislativos Nos.774, 775 y 776, respectivamente.

Ahora bien, con relación a la regulación de la queja, en este nuevo Código Tributario no se introdujeron modificaciones a los artículos 101°, 144° y 155° vinculados a la referida institución procesal, manteniéndose la normativa conforme a las modificatorias introducidas por el Código Tributario aprobado por Decreto Ley No.25869.

D. Código Tributario aprobado por Decreto Legislativo No.816 de 1996

Este Código Tributario fue el cuarto en su aprobación, y el mismo introdujo a su vez, distintas modificaciones a los artículos que regulaban la queja en el marco del procedimiento administrativo.

En ese sentido, respecto a las atribuciones que poseía el Tribunal Fiscal de cara a resolver los recursos de queja planteados por los deudores tributarios, se adicionó que el colegiado administrativo también sería competente para conocer estos procedimientos cuando se hayan interpuesto de conformidad con lo establecido en la Ley General de Aduanas, su Reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera²⁰.

De otro lado, se hace la diferenciación en función al órgano que resolverá el recurso de queja, de cara al plazo para su resolución; toda vez que, de acuerdo al inciso a) del artículo 155 del Código Tributario de 1996 señala que: “El Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentado el recurso, tratándose de recursos contra la Administración Tributaria”. De similar forma

²⁰ Art. 101°.- FUNCIONAMIENTO Y ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

(...).

Son atribuciones del Tribunal Fiscal:

(...)

5. Resolver los recursos de queja que presenten los deudores tributarios, contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, así como los que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera.

tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal, el inciso b) de dicho artículo indica que “será el Ministerio de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días” quien emitirá pronunciamiento.

Cabe indicar que la fijación del plazo de resolución del recurso de queja interpuesto por los deudores tributarios, si bien para el caso de actuaciones de la Administración Tributaria ya contaba con un plazo legal establecido dentro del cual el Tribunal Fiscal debía emitir pronunciamiento, ello no se replicaba en el caso de quejas interpuestas con motivo de actuaciones del Tribunal Fiscal y que debían ser dilucidadas por el Ministerio de Economía y Finanzas.

En ese sentido, se aprecia nuevamente que el legislador busca regular los espacios del procedimiento de queja que se hayan dejado a la discrecionalidad del órgano resolutor, a efecto de que, reglando las actuaciones vinculadas a este procedimiento, el margen de arbitrariedad se reduzca en pro de un mayor carácter garantista.

E. Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No.135-99-EF de 1999

La aprobación del primer Texto Único Ordenado constituyó un nuevo intento de reordenamiento de la normativa jurídico-tributaria, siendo que para el caso que nos atañe, no conllevó mayores modificaciones a la queja como institución procesal.

En efecto, en dicho TUO del Código Tributario sólo se recogió la modificación previamente efectuada por la Ley No.27038 de 30 de diciembre de 1998, a través de la cual se reconoció como un derecho del contribuyente el “interponer queja por la omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el mencionado Código”.

F. Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No.133-2013-EF de 2013

El segundo Texto Único Ordenado del Código Tributario fue el último intento del legislador, a la fecha, por clarificar la estructura normativa de naturaleza tributaria contenida en el referido Código; y en el cual se deja atrás la concepción de la queja como un recurso, y se adopta la concepción de que la misma califica como un remedio procesal.

El mencionado TUO se aprobó después de aproximadamente trece (13) años, y como consecuencia de ello, recopiló distintas modificaciones realizadas al procedimiento administrativo de queja, dentro de las cuales se destacan las introducidas por el Decreto Legislativo No.953 en el año 2004, el Decreto Legislativo No.981 en el año 2007, y, el Decreto Legislativo No.1113 en el año 2012.

Dentro de las distintas modificaciones introducidas por el Decreto Legislativo No.953, cabe destacar la precisión del plazo de nueve (9) meses para resolver por parte del Tribunal Fiscal, cuyo exceso genera la habilitación por parte del contribuyente para interponer la queja, así como también la creación de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.

De otro lado, con relación al Decreto Legislativo No.981, se estableció expresamente que en el procedimiento administrativo de queja no corresponde conceder el uso de la palabra, en razón a la naturaleza expeditiva y garantista que posee este procedimiento a fin de reencausar o corregir los defectos en su tramitación.

Finalmente, en el Decreto Legislativo No.1113, las modificaciones más importantes se encontraron referidas a la creación de la Oficina de Atención de

Quejas, integrada por los Resolutores-Secretarios, cuya responsabilidad es la atención de quejas interpuestas con motivo de actuaciones de la Administración Tributaria o en aquellas que por Ley sean de competencia del Tribunal Fiscal. Asimismo, se amplió el ámbito de aplicación para los supuestos habilitantes que permiten la interposición de la queja como recurso, introduciéndose el conflicto de normas competenciales del colegiado administrativo como materia a evaluar en esta vía; y, el no cómputo de plazos cuando se establezca en cabeza del contribuyente la obligación de presentar información.

G. *Modificaciones posteriores al TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No.133-2013-EF*

Las modificaciones que se sucedieron con posterioridad a la emisión del TUO del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No.133-2013-EF, se introdujeron a través de cuatro (4) normas: (i) Ley No.30264 del año 2014; (ii) Decreto Legislativo No.1263 del año 2016; (iii) Decreto Legislativo No.1315 del año 2017; y, (iv) Decreto Legislativo No.1421 del año 2018.

Dentro de las distintas modificaciones que se introdujeron a través de las referidas normas, se destacan la posibilidad de que a través del procedimiento administrativo de queja se puedan emitir Acuerdos de Sala Plena que deriven en Resoluciones de Observancia Obligatoria en aquellos asuntos materia de su competencia. Asimismo, se amplió el aspecto subjetivo vinculado a la queja como institución procesal, siendo posible que ya no sólo sea interpuesta por los “deudores tributarios” sino por todos los “administrados” afectados directamente en su esfera jurídica con alguna actuación de la Administración Tributaria o procedimiento que infrinja lo establecido en el Código Tributario.

Finalmente, se destaca la delimitación del ámbito de aplicación de la queja introducida por la modificación al artículo 61° del Código Tributario, estableciéndose que, a efecto de cuestionar las actuaciones en el procedimiento

de fiscalización y/o verificación, sólo procederá interponer queja “en tanto no se notifique la resolución de determinación y/o multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución”.

Ahora bien, según se puede advertir, la queja ha sido materia de distintas regulaciones y modificaciones normativas que en determinados momentos restringieron su ámbito de aplicación, y más hacia la actualidad, lo ampliaron con una finalidad más garantista, en el entendido de que un trámite más célere de este tipo de procedimientos administrativos conlleva en sí mismo, una corrección más pronta de un determinado error en la tramitación del procedimiento administrativo tributario.

Conforme a ello, es preciso advertir que de las distintas modificaciones normativas, la queja como remedio procesal no sólo ha circunscrito su ámbito de aplicación a los procedimientos administrativos contemplados en el Código Tributario, sino también ha derivado en la creación de otro tipo de procedimientos más especializados y tramitados ante entidades administrativas con carácter específico.

1.2.2. Regulación actual de la queja en el artículo 155° del Código Tributario

De lo reseñado hasta este punto, si bien la queja en materia tributaria no es una figura procesal de reciente data, ello no conllevó necesariamente que su regulación haya abarcado todos los aspectos propios de su naturaleza jurídica con relación a su ámbito de aplicación, entidades competentes, entre otros; lo cual tuvo que ser complementado a través de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, ya sea con carácter de observancia obligatoria o no.

En esa línea, el numeral 5 del artículo 101° del CT establece como una atribución del Tribunal Fiscal es “atender las quejas que presenten los administrados contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los

afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas²¹, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable”.

En concordancia, en el inciso h) del artículo 92° del CT se reconoce a la queja como un derecho de los administrados el cual pueden “interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código” por parte de la Administración Tributaria.

Cabe señalar que el artículo 92° del CT no sólo contempla a la queja como un derecho del administrado, sino también incluye otros como una suerte de lista no taxativa, a fin de que los contribuyentes puedan tomar conocimiento de estos y puedan ejercerlos frente a la Administración Tributaria, de ser el caso. Nótese también que el ejercicio y tutela de los derechos de los administrados reconocidos en el CT debe ser leído y aplicado desde una perspectiva constitucional que reconozca también su concordancia con los derechos reconocidos en el artículo 66° de la LPAG, y a su vez con los derechos consagrados en los distintos artículos de la Constitución.

Por su parte, el artículo 155° del CT regula actualmente a la queja como un remedio procesal, estableciendo que corresponderá su presentación - en líneas similares al artículo 101° - (...)

La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en el CT, en la LGA, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en aquellas normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal, siendo que corresponderá ser resuelta por:

²¹ Aprobada por el Decreto Legislativo No.1053, en adelante, “LGA”.

- (i) La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de 20 días hábiles de presentada, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria; o,
- (ii) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de 20 días hábiles, tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal²².”

Asimismo, no se computará dentro del plazo para resolver, aquél que se haya otorgado a la Administración Tributaria o al contribuyente para atender cualquier requerimiento de información.

Las partes podrán presentar al Tribunal Fiscal documentación y/o alegatos hasta la fecha de emisión de la resolución que resuelva la queja.

(...)

Del texto de la norma se advierte que la queja, en atención a su naturaleza de remedio procesal, se encuentra destinada a corregir las actuaciones y reencauzar el procedimiento bajo el marco normativo tributario, ante la afectación o posible vulneración de los derechos o intereses del deudor tributario, como consecuencia de actuaciones indebidas de la Administración Tributaria o la contravención de las normas que inciden en la relación jurídico-tributaria, diferenciándose del recurso impugnativo, ya que no busca la revocatoria o nulidad del acto administrativo, siendo además que, no procede cuando existen otros procedimientos o vías idóneas²³.

Conforme a ello, es criterio del Tribunal Fiscal²⁴ que el marco normativo sobre el cual se evaluará la legalidad de las actuaciones de la Administración Tributaria no sólo se restringe a lo establecido en el CT, sino también a otras normas que incidan en la relación jurídico-tributaria, toda vez que la afectación directa de la esfera jurídica de

²² Procedimiento administrativo reglamentado a través del Decreto Supremo No.136-2008-EF, modificado por el Decreto Supremo No.069-2017-EF.

²³ Sobre el particular se pronuncia el Acuerdo de Sala Plena No.2003-09 que sustentó la Resolución del Tribunal Fiscal No.3047-4-2003 del 30 de mayo de 2003, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

²⁴ Al respecto se pronuncia el Acuerdo de Sala Plena No.2004-11, que fundamentara la Resolución del Tribunal Fiscal No.4187-3-2004, que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria.

los administrados puede derivarse de la infracción de normas que incidiendo en la mencionada relación no se encuentren contenidas únicamente en dicho cuerpo normativo.

En tal sentido, en atención a lo establecido en la Norma I del Título Preliminar del CT, en concordancia con los artículos 101° y 155° del referido Código, el Tribunal Fiscal posee competencia para resolver la queja en tanto la materia discutida sea de naturaleza tributaria, es decir, se genere como consecuencia de relaciones jurídicas tributarias, siendo suficiente que las actuaciones de la Administración Tributaria afecten indebidamente al administrado o constituyan una infracción a cualquier norma que incida en dicha relación jurídica para que puedan ser materia de evaluación por medio de este remedio procesal.

Asimismo, debemos tener en cuenta que el plazo para resolver de 20 días hábiles de presentado el recurso, obedece a la dinámica célere que se buscó configurar, toda vez que, a partir de una rápida resolución de la queja, se podría reencausar el trámite del procedimiento tributario antes de que este finalice. Así, se aprecia la finalidad garantista de la queja, delimitando su aspecto subjetivo de cara a su objeto; y a su vez, estableciendo plazos reducidos para efecto de la emisión de un pronunciamiento por parte del órgano resolutor en el menor tiempo posible de cara a que su resolución tenga el impacto más eficiente posible en lo que a la corrección del procedimiento tributario se refiere.

Finalmente, un aspecto a considerar también es la creación de la Oficina de Atención de Quejas, integrada por Resolutores-Secretarios, cuya responsabilidad es la resolución de quejas interpuestas con motivo de actuaciones de la Administración Tributaria o en aquellas que por ley sean de competencia del Tribunal Fiscal, reconociéndose a dicho órgano inclusive la facultad de emitir acuerdos de sala plena que deriven en resoluciones de observancia obligatoria en aquellos asuntos materia de su competencia.

La creación de la Oficina de Atención de Quejas obedeció a la elevada carga procesal, que representaban para el Tribunal Fiscal, las quejas presentadas por los contribuyentes contra las actuaciones de la Administración Tributaria, las mismas que constituían un porcentaje importante del total de expediente que ingresaban. En ese sentido, dado que dichas quejas debían ser resueltas en forma prioritaria por tener plazos sumarios, ello implicaba la utilización de recursos para cumplir con dicha finalidad, lo que conllevaba destinar recursos que previamente habían estado destinados para resolver las apelaciones sobre controversias tributarias.

De lo hasta aquí señalado, podemos afirmar que la regulación de la queja contenida en el artículo 155° del CT, como un derecho del administrado y atribución del Tribunal Fiscal, persigue, entre otros, un célere reencauzamiento del procedimiento tributario sirviéndose para tal efecto de plazos breves, órganos especializados y ámbitos de aplicación en función a quien ejerce la actuación denunciada, siendo que dicha regulación, en cierta forma, ha inspirado la creación de otro tipo de quejas que poseen sus propias características en función a los supuestos denunciados, delimitando su ámbito de aplicación, finalidad y entidades competentes, las mismas que detallamos a continuación.

1.2.3. Queja ante la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero:

La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, creada en virtud a la Duodécima Disposición Final del Decreto Legislativo No.95325, es un órgano técnico especializado del Ministerio de Economía y Finanzas que goza de autonomía en el ejercicio de sus funciones como garante de los derechos de los administrados en las actuaciones que realicen o en las gestiones que efectúen ante las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal, siendo que depende administrativamente del ministro.

²⁵ Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 5 de febrero de 2004.

A través del Decreto Supremo No.050-2004-EF²⁶ se establecieron las funciones de la referida Defensoría, así como también, se dictaron normas relativas a su actuación en los casos en que sea requerida su opinión técnica, y propias del funcionamiento de su oficina, las mismas que fueron materia de modificación por parte de los Decretos Supremos Nos.167-2004-EF²⁷ y 136-2008-EF²⁸.

Con relación a las diversas funciones reconocidas a la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, el artículo 1° del Decreto Supremo No.050-2004-EF, establece, entre otras, “el recibir y atender las quejas y sugerencias formuladas por los administrados, relativas a la actuación de las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal, del Recurso de Queja previsto en el artículo 155 del Código Tributario y que no sean relativas a las faltas administrativas tipificadas en el artículo 239 de la Ley del Procedimiento Administrativo General - Ley N° 27444”.

De igual manera, en atención a lo establecido en el Decreto Supremo No.136-2008-EF, modificado por el Decreto Supremo No.069-2017-EF²⁹, también se ha conferido a la referida Defensoría competencia con relación al procedimiento de queja contra el Tribunal Fiscal que se encuentra contemplado en el inciso b) del artículo 155° del CT, el mismo que será resuelto por el Ministerio de Economía y Finanzas.

De lo hasta aquí indicado, se advierte que la competencia de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, está determinada en forma negativa, es decir, en razón a aquellas actuaciones de la Administración Tributaria respecto de las cuales, el Tribunal Fiscal no asuma competencia para avocarse al caso, así como también aquellas no referidas a las faltas administrativas contempladas en la LPAG.

Finalmente, es preciso indicar que la Defensoría no posee facultad resolutoria, y en esa medida, sólo puede emitir opiniones y/o recomendaciones para ejercer un rol

²⁶ Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 15 de abril de 2004.

²⁷ Publicada en el Diario Oficial El Peruano el 2 de diciembre de 2004.

²⁸ Publicada en el Diario Oficial El Peruano el 27 de noviembre de 2008.

²⁹ Publicada en el Diario Oficial El Peruano el 29 de marzo de 2017.

coordinador con otras entidades de la Administración Tributaria a fin de dar solución al contribuyente, siendo que, el plazo con el que cuenta dicha entidad para emitir pronunciamiento por las quejas que los administrados presenten ante ella será de 45 días útiles desde la recepción de la queja, considerándose dentro de este plazo los 15 días de los que dispondrán los órganos jurisdiccionales tributarios para proporcionar la información que eventualmente solicite.

1.2.4. Queja-Reclamo ante la SUNAT:

Con motivo de la modificación introducida por la Ley No.2703830 al artículo 92° del CT, por la cual se listaron los derechos de los deudores tributarios, la Administración Tributaria mediante la Resolución de Superintendencia No.004-2001/SUNAT³¹ modificó su estatuto, incorporando, entre otras intendencias nacionales, a la Intendencia Nacional de Servicios al Contribuyente, a fin de mejorar el desempeño institucional de dicha entidad.

En tal sentido, mediante la Resolución de Superintendencia No.012-2001/SUNAT³² se decidió “aprobar la estructura organizacional de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - SUNAT y el organigrama correspondiente” a efecto de adecuarla al nuevo estatuto, creándose dentro de la Intendencia antes mencionada, la Gerencia de Defensoría del Contribuyente, la cual tiene por objetivo canalizar las quejas y sugerencias de los contribuyentes o ciudadanos para garantizar el respeto a sus derechos y una óptima calidad del servicio.

Bajo este escenario, surgió la necesidad de aprobar la forma mediante la cual los contribuyentes o ciudadanos efectuasen sus quejas y sugerencias a la Gerencia de Defensoría del Contribuyente respecto de la actuación de la SUNAT en el cumplimiento de sus funciones, así como el formulario para tal fin, lo cual se

³⁰ Publicada en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 1998.

³¹ Del 12 de enero de 2001.

³² Del 17 de enero de 2001.

materializó a través de la Resolución de Superintendencia No.055-2001/SUNAT33, la misma que fue derogada por la Resolución de Superintendencia No.073-2002/SUNAT34, y esta a su vez, modificada por las Resoluciones de Superintendencia Nos.196-2009/SUNAT35 y 161-2011/SUNAT36, siendo que dichas resoluciones fueron finalmente derogadas por la Resolución de Superintendencia No.006-2016/SUNAT37, vigente al día de hoy.

Cabe señalar que la emisión de esta última resolución de superintendencia se dio con motivo de la aprobación del nuevo Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT a través de la Resolución de Superintendencia No.122-2014/SUNAT38, por el cual se sustituyó la Gerencia de Defensoría del Contribuyente por la Oficina de Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, órgano dependiente de la SUNAT. Así, en virtud a lo establecido en el inciso f) del artículo 49° del citado Reglamento, se aprobó un nuevo procedimiento para la presentación y atención de quejas-reclamos a través del Libro de Reclamaciones, la canalización de sugerencias, y un nuevo formato de carácter virtual para quejas-reclamos y sugerencias.

En el Anexo conformante de dicha Resolución de Superintendencia, se define que la Queja-Reclamo es la expresión de insatisfacción o disconformidad del administrado respecto de un servicio brindado por la SUNAT, distinto a la Queja por Defecto de Tramitación, contemplada en la LPAG, toda vez que ésta no tiene carácter de recurso administrativo, y asimismo, su presentación no limita la facultad que tienen los ciudadanos de ejercitar otras acciones legales.

El objeto de la Queja-Reclamo alcanza a todos los administrados que deseen expresar ante la SUNAT, una queja o reclamo propiamente dicho, o, una sugerencia, sobre las materias de su competencia. En esa medida, se establece que será la Oficina

³³ Del 8 de mayo de 2001.

³⁴ Del 25 de junio de 2002.

³⁵ Del 16 de setiembre de 2009.

³⁶ Del 17 de junio de 2011.

³⁷ Del 19 de enero de 2016.

³⁸ Del 30 de abril de 2014.

de Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero de la SUNAT la “encargada de procesar las quejas-reclamos y/o sugerencias de los contribuyentes, usuarios aduaneros y ciudadanos, con el fin de alertar a la Administración de los factores que determinan una insatisfacción o iniciativa, relacionados con el actuar de ésta, para garantizar el respeto de los derechos que les asisten”, siendo que se cuenta con un plazo de 30 días hábiles, contabilizados a partir del día siguiente de su formulación para efecto de su atención.



CAPÍTULO II: PROBLEMÁTICA EN TORNO AL CARÁCTER GENERAL DE LA REGULACIÓN DE LA QUEJA Y SU COMPLEMENTACIÓN A TRAVÉS DE LA JURISPRUDENCIA EMITIDA POR EL TRIBUNAL FISCAL

Habiendo delimitado la naturaleza procesal de la queja sobre la base de lo señalado en la doctrina y nuestro ordenamiento jurídico, corresponde en el presente capítulo, entrar a analizar el problema que nos atañe, el mismo que se encuentra referido a determinar si actualmente la regulación de la queja, en su calidad de remedio procesal, permite que este mecanismo garantista ejerza una eficiente tutela de derechos célere para los supuestos que acaecen en la vía administrativa o si por el contrario, es necesaria la introducción de ajustes a su texto normativo a fin de concretizar de manera más óptima su finalidad.

Conforme a ello, el análisis del presente capítulo partirá principalmente desde un enfoque metodológico distinto, el mismo que se centrará en la casuística, es decir, la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, en su calidad de máximo órgano resolutor de la instancia administrativa, para efecto de analizar su eficiencia de cara a su labor complementaria de la actividad del legislador en cuanto a la delimitación de aspectos y supuestos cubiertos por esta institución procesal.

En esa medida, es importante destacar el elemento garantista que rodea a la queja como remedio procesal, entendiendo este como “modelo normativo de Derecho o un esquema que asegura los derechos frente al poder y establece límites a éste” (Torres, 2017, párr.6), toda vez sólo una respuesta célere permitirá no sólo corregir los defectos en la tramitación del procedimiento tributario, sino que al mismo tiempo, con ello podrá generar el cese de la afectación ilegítima en la esfera del contribuyente, que para el trabajo que nos atañe, bien podemos identificarlo como el Derecho al Debido Proceso reconocido en la Constitución Política del Perú de 1993, el mismo que sustenta el Principio del Debido Procedimiento contenido en la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley No.27444.

En ese sentido, el análisis de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal es de vital importancia, en la medida que sólo a partir de su evaluación podremos contextualizar fácticamente el alcance normativo de la queja, y a partir de ahí, no sólo verificar los supuestos dentro de las etapas del procedimiento tributario que se encuentran contempladas dentro del referido alcance, sino también, si la misma ha coadyuvado realmente a dotar de eficiencia a la queja complementando la labor del legislador, en su calidad de fuente del Derecho, a través de la generación de predictibilidad y seguridad jurídica.

Bajo este escenario, la estructuración y análisis del presente capítulo ha tomado en consideración la jurisprudencia de observancia obligatoria y los acuerdos de sala plena emitidos por el Tribunal Fiscal sobre la materia, lo cual nos permitirá apreciar, que supuestos fueron los que generaron la emisión de este tipo de resoluciones para efecto de la delimitación de los supuestos cubiertos por esta institución procesal, así como también, como a partir de la jurisprudencia, la normativa procesal tributaria se nutre de la misma, generándose, en ciertos casos, modificaciones a nivel normativo en nuestro ordenamiento jurídico.

2.1 La jurisprudencia como fuente de Derecho en materia tributaria

En primer lugar, se debe tener en cuenta que “fuente del Derecho” es una expresión que hace referencia a los medios, mediante los cuales se incorporan normas en el ordenamiento jurídico. En esa medida, podemos concebir que el Derecho, en su calidad de ordenamiento jurídico, se encuentra conformado por diversos dispositivos legales de distinto origen, los mismos que son los medios de los cuales se sirve el legislador para ejecutar su labor normativa, en el marco de la Constitución, la misma que brinda el soporte de cara al respeto a los principios constitucionales y reglas fundamentales, que sustentan el ordenamiento.

Al respecto, la doctrina ha señalado que (...)

Se pueden definir las fuentes del Derecho como aquellos hechos o sucesos caracterizados por ciertas notas particulares, con capacidad y eficacia suficiente para normar una serie de comportamientos intersubjetivos cuya observancia se considera necesaria para la conservación de los fines propios

de la sociedad (Mortati). La fuente del Derecho por excelencia es la Ley, entendiéndolo por tal, como hacen García de Enterría y Fernández, el mandato normativo de los órganos que tienen atribuido el poder legislativo superior. (Lozano Serrano, Tejerizo, Casado & Queralt, 2015, p.133)

En esa línea, la doctrina también indica que (...)

Por fuentes del derecho debemos de comprender a los focos eyectores de reglas jurídicas, esto es, a los órganos habilitados por el sistema para producir normas, en una organización escalonada, así como a la propia actividad desenvuelta por esas entidades, teniendo como propósito la creación de normas. (Barros, 2003, p.46)

Ahora bien, en materia tributaria tenemos que tener en cuenta que la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario establece las fuentes que nutren y sustentan al Derecho Tributario, y en esa medida, en su inciso f)³⁹ establece que la jurisprudencia constituye una

³⁹ NORMA III: FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO

Son fuentes del Derecho Tributario:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Los tratados internacionales aprobados por el Congreso y ratificados por el Presidente de la República;
- c) Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente;
- d) Las leyes orgánicas o especiales que norman la creación de tributos regionales o municipales;
- e) Los decretos supremos y las normas reglamentarias;
- f) La jurisprudencia;
- g) Las resoluciones de carácter general emitidas por la Administración Tributaria; y,
- h) La doctrina jurídica.

Son normas de rango equivalente a la ley, aquéllas por las que conforme a la Constitución se puede crear, modificar, suspender o suprimir tributos y conceder beneficios tributarios. Toda referencia a la ley se entenderá referida también a las normas de rango equivalente.

de ellas. En concordancia, el acápite 2.8⁴⁰ del numeral 2 del Artículo V del Título Preliminar de la LPAG⁴¹ establece que constituyen fuente del derecho administrativo:

Las resoluciones emitidas por la Administración a través de sus tribunales o consejos regidos por leyes especiales, estableciendo criterios interpretativos de alcance general y debidamente publicadas. Estas decisiones generan precedente administrativo, agotan la vía administrativa y no pueden ser anuladas en esa sede.

Al respecto, nótese que al establecer a la jurisprudencia como fuente del procedimiento administrativo y del derecho tributario se reconoce lo siguiente: si el Tribunal Fiscal o el Poder Judicial, a través del procedimiento contencioso-tributario, o proceso contencioso administrativo, respectivamente, tienen la función de controlar jurídicamente los actos emitidos por la Administración, es pertinente que la jurisprudencia emitida por dichas entidades, deba ser considerada por la Administración para orientar sus distintas actuaciones.

A su vez, lo expuesto permite concluir que en tanto forme parte del ordenamiento jurídico-tributario, la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, a través de sus Juzgados y Salas con especialidad Tributaria, al realizar acciones o hacer uso de sus facultades otorgadas por norma competente, deben observar entre otras fuentes del derecho tributario, a la jurisprudencia.

Siendo ello así, al ser la jurisprudencia ordinaria fuente del procedimiento administrativo, debe reconocerse más aun el carácter vinculante de los precedentes, dado que a los mismos

⁴⁰ **Artículo V.- Fuentes del procedimiento administrativo**

1. El ordenamiento jurídico administrativo integra un sistema orgánico que tiene autonomía respecto de otras ramas del Derecho.
2. Son fuentes del procedimiento administrativo:
 - 2.1. Las disposiciones constitucionales.
 - 2.2. Los tratados y convenios internacionales incorporados al Ordenamiento Jurídico Nacional.
 - 2.3. Las leyes y disposiciones de jerarquía equivalente.
 - 2.4. Los Decretos Supremos y demás normas reglamentarias de otros poderes del Estado.
 - 2.5. Los demás reglamentos del Poder Ejecutivo, los estatutos y reglamentos de las entidades, así como los de alcance institucional o provenientes de los sistemas administrativos.
 - 2.6. Las demás normas subordinadas a los reglamentos anteriores.
 - 2.7. La jurisprudencia proveniente de las autoridades jurisdiccionales que interpreten disposiciones administrativas.
 - 2.8. Las resoluciones emitidas por la Administración a través de sus tribunales o consejos regidos por leyes especiales, estableciendo criterios interpretativos de alcance general y debidamente publicadas. Estas decisiones generan precedente administrativo, agotan la vía administrativa y no pueden ser anuladas en esa sede.
 - 2.9. Los pronunciamientos vinculantes de aquellas entidades facultadas expresamente para absolver consultas sobre la interpretación de normas administrativas que apliquen en su labor, debidamente difundidas.
 - 2.10. Los principios generales del derecho administrativo.
3. Las fuentes señaladas en los numerales 2.7, 2.8, 2.9 y 2.10 sirven para interpretar y delimitar el campo de aplicación del ordenamiento positivo al cual se refieren.

⁴¹ De aplicación supletoria a los procedimientos tributarios en virtud a lo dispuesto en el Artículo II del Título Preliminar de la LPAG.

se les ha otorgado expresamente la categoría de parámetros normativos para la solución de controversias similares futuras.

En ese sentido, es claro que el precedente administrativo establecido en una Resolución del Tribunal Fiscal que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria en los términos del artículo 154° del Código Tributario, al provenir de la máxima autoridad a nivel administrativo, que es el Tribunal Fiscal, constituye jurisprudencia, que debe utilizarse como fuente en los distintos procedimientos contencioso-tributarios.

Nótese que la importancia de la jurisprudencia como fuente de derecho ha sido reconocida por el Tribunal Constitucional en el Pleno Jurisdiccional recaído en el **Expediente No. 047-2004-AI/TC, en el cual –en el numeral 33- establece que “es claro que para la Constitución tanto el Poder Judicial como el Tribunal Constitucional son órganos constitucionales productores de la fuente de derecho denominada jurisprudencia.”**

Así, es innegable la relevancia de la jurisprudencia en nuestro marco normativo, el **numeral 34** del referido pleno ofrece la misma conclusión en el sentido de que *“en nuestro sistema jurídico la jurisprudencia también es fuente de derecho para la solución de los casos concretos, obviamente dentro del marco de la Constitución y de la normatividad vigente”*.

Por lo tanto, en virtud del carácter vinculante de una Resolución del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria, así como también de una Sentencia de Casación que constituya precedente vinculante, dichos criterios son de obligatorio e imperativo cumplimiento para la Administración Tributaria, no solo por la expresa previsión legal establecida por el artículo 37° de la Ley No.27584, sino también por lo establecido en el artículo V de la LPAG y la Norma III del Código Tributario, y la plena atención a los principios que inspiran un Estado Constitucional de Derecho, situación que –como se ha indicado anteriormente- ha sido confirmada por el propio Tribunal Constitucional.

Finalmente, se debe tener en cuenta que a través del establecimiento de precedentes se busca evitar la diversidad y contradicción de criterios para la resolución de casos similares, pues esto además de incertidumbre e inseguridad jurídica generaría un trato desigual injustificado. Siendo ello así, resultaría incoherente sostener que la finalidad del precedente, esto es, la generación de predictibilidad y seguridad jurídica sólo pueda ser alcanzada en

sede judicial, pues ello, en el caso del procedimiento administrativo, determinaría que los administrados no tengan seguridad jurídica respecto a los fallos de la Administración y los órganos jurisdiccionales y se les obligue a llegar hasta el proceso contencioso administrativo para la aplicación de un precedente.

2.2 Jurisprudencia de Observancia Obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal al amparo del artículo 154° del Código Tributario

El artículo 154° del Código Tributario establece que: (...)

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general (i) El sentido de normas tributarias; (ii) Las emitidas en virtud del artículo 102°; (iii) Las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas; y, (iv) **Las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria**, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano.

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

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

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

Al respecto, la doctrina ha señalado que (...)

En nuestro ordenamiento jurídico, las únicas Resoluciones del Tribunal Fiscal que tienen efecto vinculante respecto de terceros son aquellas que encuadran en la calificación de Jurisprudencia de Observancia Obligatoria, con arreglo a lo dispuesto en el artículo que es materia del presente comentario. (...). *(Bravo, 2016, pp.1066-1067).*

En esa línea, debemos de tener en cuenta que, para el caso materia de estudio, si bien a través de la modificación introducida por la Ley No.30264, vigente desde el 17 de noviembre de 2014, se estableció que los Resolutores – Secretarios de Atención de Quejas en asuntos materia de su competencia, podían emitir Resoluciones que constituyan jurisprudencia de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal ya contaba con distintos pronunciamientos que poseían dicha naturaleza desde el año 1980, en los cuales se fijaron diversos criterios, pero más importante que eso, se delimitó la competencia del Tribunal Fiscal para evaluar determinados casos en el marco de un procedimiento de queja.

2.3 Influencia de los acuerdos de sala plena o resoluciones del Tribunal Fiscal a nivel normativo

Teniendo en cuenta las distintas fuentes del Derecho de las cuales se puede servir el legislador para modificar el ordenamiento jurídico tributario, debemos centrar nuestro objeto de estudio en la referida a la jurisprudencia, y específicamente, aquella emitida por el Tribunal Fiscal con carácter de observancia obligatoria, toda vez que ella nos permitirá analizar con un grado de certeza mayor y delimitado como ésta ha ido influencia en nuestro ordenamiento.

En tal sentido, a continuación, se puede apreciar el detalle de las Resoluciones del Tribunal Fiscal y Acuerdos de Sala Plena cuya emisión fue previa a la modificación normativa introducida por el legislador. Tener debidamente mapeado este espectro normativo nos permitirá visualizar mejor los supuestos que se encuentran bajo el ámbito de tutela de la queja.

Conforme a ello, apreciemos el siguiente cuadro:

Tabla 1: Detalle de Resoluciones de Tribunal Fiscal de Observancia Obligatoria que inspiraron modificaciones normativas:

RTF.OO. / A.S.P.	Modificación Normativa
<p>A.S.P. No.2001-10</p> <p><i>"No procede que se otorgue el uso de la palabra en el procedimiento de queja, debiéndose dejar sin efecto el Acuerdo de Sala Plena de fecha 26 de setiembre de 1996."</i></p>	<p>Decreto Legislativo No.981</p> <p><i>"Art. 150°.- PLAZO PARA RESOLVER LA APELACIÓN:</i> <i>(...)</i> <i>El Tribunal Fiscal no concederá el uso de la palabra: (...)</i> <i>- En las quejas.(...)"</i></p>
<p>A.S.P. No.2005-15</p> <p><i>Determinar el procedimiento a seguir cuando el Tribunal Fiscal necesite solicitar información a la administración y/o al quejoso para resolver los recursos de queja cuando el expediente no contenga información suficiente para ello</i></p>	<p>Decreto Legislativo No.1113</p> <p><i>"Artículo 155°.- QUEJA</i> <i>La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como en las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.</i></p> <p><i>La queja es resuelta por:</i></p>

	<p>a) La Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentada la queja, tratándose de quejas contra la Administración Tributaria.</p> <p>b) El Ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días hábiles, tratándose de quejas contra el Tribunal Fiscal.</p> <p>No se computará dentro del plazo para resolver, aquél que se haya otorgado a la Administración Tributaria o al quejoso para atender cualquier requerimiento de información.</p> <p>Las partes podrán presentar al Tribunal Fiscal documentación y/o alegatos hasta la fecha de emisión de la resolución correspondiente que resuelve la queja.”</p>
<p style="text-align: center;">A.S.P. No.2013-24</p> <p><i>Procedimiento transitorio para la resolución de expedientes de queja</i></p> <p style="text-align: center;">A.S.P. No.2013-26</p> <p>1. <i>Procedimiento de abstención de los Resolutores Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas</i></p> <p>2. <i>Revocación, modificación o sustitución de resoluciones emitidas por los Resolutores Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas antes de su notificación, de conformidad con lo señalado por el artículo 107° del Código Tributario.</i></p> <p style="text-align: center;">A.S.P. No.2014-21</p>	<p style="text-align: center;">Ley No.30264</p> <p>“Art. 154°.- JURISPRUDENCIA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA:</p> <p><i>Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpreten de modo expreso y con carácter general el sentido de normas tributarias, las emitidas en virtud del Artículo 102, las emitidas en virtud a un criterio recurrente de las Salas Especializadas, así como las emitidas por los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas por asuntos materia de su competencia, constituirán jurisprudencia de observancia obligatoria para los órganos de la Administración Tributaria, mientras dicha interpretación no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En este caso, en la resolución correspondiente el Tribunal señalará que constituye jurisprudencia de</i></p>

<p><i>Modificación del procedimiento de actualización de descriptores aprobado por Acta de reunión de Sala Plena No.2008-13</i></p>	<p><i>observancia obligatoria y dispondrá la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano. (...)</i></p> <p><i>Art. 98°.- COMPOSICIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL</i></p> <p><i>El Tribunal Fiscal está conformado por:</i></p> <p><i>(...)</i></p> <p><i>2.(...)</i></p> <p><i>Asimismo, el Presidente del Tribunal Fiscal podrá convocar a Sala Plena, de oficio o a petición de los Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas, por temas vinculados a asuntos de competencia de éstos. Los Acuerdos de Sala Plena vinculados a estos temas que se ajusten a lo establecido en el Artículo 154° serán recogidos en las resoluciones de la Oficina de Atención de Quejas.</i></p> <p><i>(...)</i></p>
<p>RTF. OO. 4187-3-2004 (A.S.P. 2004-11)</p> <p><i>Competencia del Tribunal Fiscal para pronunciarse, en vía de queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación</i></p> <p>A.S.P. 2015-08</p> <p><i>Reconsideración del acuerdo contenido en el acta de reunión de Sala Plena N° 2004-11 de 3 de junio de 2004, referido a la competencia del tribunal fiscal para</i></p>	<p>Decreto Legislativo No.1263</p> <p><i>“Art. 61°.- FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA EFECTUADA POR EL DEUDOR TRIBUTARIO (...)</i></p> <p><i>En tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155°.</i></p> <p><i>(...)”</i></p>

<p><i>pronunciarse, en vía de queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la administración durante el procedimiento de fiscalización o verificación.</i></p>	
<p style="text-align: center;">A.S.P. 2013-26</p> <p><i>1. Procedimiento de abstención de los Resolutores Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas</i></p> <p><i>2. Revocación, modificación o sustitución de resoluciones emitidas por los Resolutores Secretarios de la Oficina de Atención de Quejas antes de su notificación, de conformidad con lo señalado por el artículo 107° del Código Tributario.</i></p>	<p style="text-align: center;">Decreto Legislativo No.1421</p> <p><i>“Art. 100°.- DEBER DE ABSTENCIÓN DE LOS VOCALES Y RESOLUTORES - SECRETARIOS DE ATENCIÓN DE QUEJAS DEL TRIBUNAL FISCAL</i></p> <p><i>Los Vocales y Resolutores - Secretarios de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal, bajo responsabilidad, se abstendrán de resolver en los casos previstos en el artículo 97 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General.</i></p> <p><i>La causal prevista por el numeral 1) del mencionado artículo 97 también es aplicable cuando el Vocal o Resolutor - Secretario de Atención de Quejas es cónyuge, conviviente, pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad con miembros de la Administración Tributaria que tengan o hayan tenido, según corresponda, participación directa y activa en los procedimientos que dieron origen a los actos que son materia de apelación o queja en el Tribunal Fiscal, lo que debe acreditarse documentariamente.</i></p> <p><i>Asimismo, la causal prevista por el numeral 5) del mismo artículo 97 también es aplicable cuando el</i></p>

	<p><i>Vocal o Resolutor - Secretario de Atención de Quejas haya tenido en los últimos doce (12) meses relación de servicio o de subordinación con la Administración Tributaria de la que proviene el expediente, siempre que el Vocal o Resolutor - Secretario de Atención de Quejas haya tenido participación directa y activa en los procedimientos que dieron origen a los actos que son materia de apelación o queja en el Tribunal Fiscal, lo que debe acreditarse documentariamente.”</i></p>
--	---

En esa misma, línea, aquellos casos en donde el Tribunal Fiscal delimitó su competencia respecto a los procedimientos de queja a través de la emisión de resoluciones con carácter de observancia obligatoria fueron los siguientes:

Tabla 2: Detalle de Resoluciones del Tribunal Fiscal de Queja donde de pronunció sobre el ámbito de aplicación de la queja

16934	13/01/1982	En esta Resolución se fijó como criterio que el ámbito de aplicación de la queja comprende resolver acerca de la irregular aplicación de normas procesales y no acerca de temas de constitucionalidad de normas, lo cual está reservado para el Tribunal de Garantías Constitucionales (actualmente Tribunal Constitucional).
3047-4-2003	23/06/2003	En la Resolución de referencia se estableció como criterio que el Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse en vía de queja, sobre el requerimiento de pago previo o presentación de carta fianza, a que se hacen referencia los artículos 137°, 140° y 146° del Código Tributario, los cuales trataban acerca del cumplimiento de dicho requisito para efecto de admitir los recursos impugnatorios vencido el plazo para su interposición.

4187-3-2004	04/07/2004	En esta resolución, el Tribunal Fiscal estableció que es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto, no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que, de ser el caso, correspondan.
2632-2-2005	08/06/2005	El Tribunal Fiscal estableció que no es competente para conocer de la queja que el deudor tributario planteó contra la Administración Tributaria por las comunicaciones remitidas por las centrales de riesgo mediante las cuales le informan de su ingreso como cliente moroso. Agregó que distinto es el caso, si con la queja el deudor tributario cuestiona las actuaciones de la Administración Tributaria por las cuales pretende registrar o ha registrado en las centrales de riesgo información sobre su deuda tributaria.
1194-1-2006	22/03/2006	Procede que el Tribunal Fiscal en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentra en cobranza coactiva.
1380-1-2006	22/03/2006	Procede que el Tribunal Fiscal en la vía de queja se pronuncie sobre la validez de la notificación de los valores y/o resoluciones emitidos por la Administración Tributaria, cuando la deuda tributaria materia de queja se encuentra en cobranza coactiva.
3619-1-2007	18/05/2007	El Tribunal Fiscal no es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de las actas probatorias levantadas durante las intervenciones de los fedatarios fiscalizadores.
10710-1-2008	14/09/2008	El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración durante la fiscalización o verificación iniciada a consecuencia de un procedimiento no contencioso de devolución, en tanto no se haya notificado la resolución que resuelve el pedido

		de devolución, o de ser el caso, las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago que correspondan.
12880-4-2008	27/11/2008	No procede que el Tribunal Fiscal en vía de queja se pronuncie sobre la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando ha sido opuesta al ejecutor coactivo al encontrarse la deuda tributaria en cobranza coactiva y éste le da trámite de solicitud no contenciosa.
20904-1-2012	19/12/2012	Se entiende que el procedimiento coactivo concluye mediante la notificación debidamente efectuada de la resolución que le pone fin. En tal sentido, procede que el Tribunal Fiscal emita pronunciamiento en la vía de la queja sobre la legalidad del procedimiento de cobranza coactiva en el que se ha producido la ejecución de medidas cautelares o cuando se produzca la extinción de la deuda por pago efectuado en el marco de dicho procedimiento, siempre que la queja se presente antes de la mencionada notificación.
226-Q-2016	27/01/2016	Procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre la prescripción, cuando la deuda tributaria se encuentre en cobranza coactiva, siempre que se deduzca previamente ante el Ejecutor Coactivo y éste, correspondiéndole emitir pronunciamiento, omita hacerlo o deniegue lo solicitado contraviniendo las normas del Código Tributario. El pronunciamiento del Tribunal Fiscal puede estar referido a la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como sobre la acción para exigir su pago y aplicar sanciones.
1918-Q-2016	16/06/2016	No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en la vía de la queja, sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimiento contencioso tributario. Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del

	<p>Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo No.085-2007-EF, por contravenir el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo No.133-2013-EF.</p>
--	--

De lo reseñado hasta este punto, advertimos que el Tribunal Fiscal en distinta jurisprudencia ha declinado su competencia en la vía de queja para aquellos casos en donde: (i) Se busca evaluar la constitucionalidad de normas; (ii) Requerimiento de pago previo o carta fianza en la interposición de recursos de forma extemporánea; y, (iii), Evaluación de la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación. No obstante, también se advierte que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal es divergente hasta cierto punto en el sentido de adoptar una posición en un determinado momento, para posteriormente adoptar una contraria, como es el caso de su competencia para pronunciarse sobre afectaciones acaecidas durante el procedimiento de fiscalización o la posibilidad de pronunciarse sobre la prescripción en el marco de un procedimiento de cobranza coactiva.

En tal sentido, habiendo identificado, a partir del análisis de la jurisprudencia, los supuestos en los cuales el Tribunal Fiscal no sería competente para brindar tutela por intermedio de la queja, así como también, como mediante la utilización de esta pueden aparecer supuestos que denotan divergencia de posiciones a lo largo del tiempo lo cual no necesariamente coadyuva a la seguridad jurídica, es preciso detenernos a analizar este punto y cual es su impacto.

2.4 Un claro ejemplo de la divergencia de criterios lo encontramos en el caso del procedimiento de fiscalización y la posibilidad de que el Tribunal Fiscal se pronuncie sobre las afectaciones producidas durante su transcurso.

En primer lugar, debemos de tener en cuenta que si bien, la queja puede ser presentada por los administrados en el marco de los procedimientos que inicie la Administración Tributaria, existen ciertas restricciones a su oportunidad que han sido introducidas por el

legislador. En el caso del procedimiento de fiscalización, el artículo 5° del Decreto Legislativo No.1311 introdujo una modificación al artículo 61° del CT, en el sentido de que, a efecto de cuestionar las actuaciones de la Administración Tributaria durante el trámite del procedimiento de fiscalización y/o verificación, sólo procederá interponer queja cuando no se notifique la resolución de determinación y/o multa, o resolución que resuelve una solicitud no contenciosa de devolución.

La restricción en cuanto a la oportunidad de la presentación de la queja cuando esta se encuentre vinculada a actuaciones enmarcadas dentro del procedimiento de fiscalización ha sido materia de discusión a nivel de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, en donde uno de los aspectos centrales se centró en el respeto al derecho de defensa del contribuyente y los principios de predictibilidad y uniformidad como una manifestación del principio de seguridad jurídica.

En efecto, respecto a la oportunidad y ámbito de aplicación de la queja podemos mencionar 3 puntos importantes que demarcaron su actual regulación: (i) Resolución del Tribunal Fiscal No.4187-3-2004, jurisprudencia de observancia obligatoria sustentada en el Acuerdo de Sala Plena No.2004-11; (ii) Resolución del Tribunal Fiscal No.1918-Q-2016, jurisprudencia de observancia obligatoria sustentada en el Acuerdo de Sala Plena No.2016-10; y, (iii) Decreto Legislativo No.1311 que incorporó el último párrafo del artículo 61° del CT.

(i) Al respecto, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal No.04187-3-2004⁴² se declaró, con relación a la competencia del Tribunal Fiscal para pronunciarse en la vía de la queja sobre la legalidad de los requerimientos que emitiera la Administración Tributaria, el siguiente criterio:

⁴² Por la cual se varió el criterio no vinculante contenido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos.1620-3-2004 del 18 de marzo de 2004 y 455-3-2004 del 28 de enero de 2004, referidas a que la queja no era la vía para cuestionar los requerimientos de información que formulaba la Administración Tributaria a fin de iniciar el procedimiento de fiscalización, por lo que de acuerdo con el artículo 75° del CT, concluido el procedimiento de fiscalización y emitidas las correspondientes resoluciones de determinación y de multa, el contribuyente tenía el derecho expedito para interponer el recurso impugnatorio que correspondiera a efecto de cuestionar la validez de la fiscalización que originó la emisión de los valores.

El Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización o verificación, en tanto no se hubieran notificado las resoluciones de determinación o multa u órdenes de pago, que de ser el caso, correspondan. (2004, p.4)

Cabe señalar que dicho criterio se emitió en un contexto en el cual la fiscalización de las obligaciones tributarias no se encontraba regulada a detalle en diversos aspectos, incluso su propia naturaleza como procedimiento tributario no había sido reconocida expresamente a nivel normativo, toda vez que aún no se había emitido el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización que fuera aprobado a través del Decreto Supremo No.85-2007-EF⁴³, ni se había introducido a través del artículo 5° de la Ley No.30296⁴⁴, la modificación al artículo 112° de CT incorporándolo expresamente como un procedimiento tributario⁴⁵, siendo que la única referencia tangencial a su naturaleza la encontrábamos en los artículos 58° y 75° del CT, en donde se le consignaba como “*proceso de fiscalización*”.

En la Resolución del Tribunal Fiscal No.4187-3-2004, se señaló que negar el derecho de los contribuyentes a plantear una queja cuando estos consideren que se les ha afectado ilegalmente a través de los requerimientos emitidos por la Administración Tributaria durante una fiscalización, sobre la base de que la supuesta afectación puede ser cuestionada con posterioridad dentro del procedimiento contencioso-tributario, conllevaría generar un estado de indefensión que obligaría a los contribuyentes a sobrellevar las posibles violaciones ocurridas dentro de la fiscalización o verificación hasta su conclusión, lo cual implicaría el desconocimiento del derecho previsto en el inciso h) del artículo 92° del CT, referido a la presentación de la queja por “*cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código*”, máxime si no existe ningún otro procedimiento o vía idónea distinta a la queja para evaluar estos casos, y, el CT no ha establecido plazo para la duración de la fiscalización ni la emisión de los valores.

⁴³ Publicado en el Diario Oficial El Peruano el 29 de junio de 2007.

⁴⁴ Publicada en el Diario Oficial El Peruano el 31 de diciembre de 2004.

⁴⁵ Nótese que el Tribunal Fiscal en el Acuerdo de Sala Plena No.2004-11 del 3 de junio de 2004 señaló que la referencia al “*proceso de fiscalización*” debía entenderse como procedimiento.

Este criterio marcó el ámbito de aplicación de la queja con relación al procedimiento de fiscalización por aproximadamente 12 años, siendo que, durante ese lapso en el CT se produjeron diversas modificaciones al respecto, ya sea para reconocer a la fiscalización como un procedimiento tributario (art. 112°), para precisar el alcance de la fiscalización, en forma parcial o definitiva (art. 61°), delimitar la facultad de fiscalización (art. 62°), entre otros; así como también, se aprobó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, el cual en su artículo 11° estableció que: “en tanto no se notifique la Resolución de Determinación y/o de Multa, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización procedía interponer la queja previsto en el artículo 155° del CT”, en concordancia con la línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal emitida hasta ese momento.

(ii) Fue en virtud a las distintas modificaciones normativas que a través del Acuerdo de Sala Plena No.2015-08 se decidió reconsiderar el Acuerdo de Sala Plena No.2004-11 que sustentara la Resolución del Tribunal Fiscal No.4187-3-2004, y como consecuencia de ello, se adoptó el criterio contenido en el Acuerdo de Sala Plena No.2016-10, el mismo que sustentó la Resolución del Tribunal Fiscal No.1918-Q-2016, conforme al siguiente tenor:

No procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie en la vía de la queja sobre las infracciones al procedimiento que se produzcan durante el procedimiento de fiscalización o de verificación, las que deberán ser alegadas en el procedimientos contencioso tributario.

Corresponde inaplicar el artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por Decreto Supremo No.085-2007-EF, por contravenir el inciso c) de la Norma IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo No.133-2013-EF. (Resolución del Tribunal Fiscal No.1918-Q-2016, 2016, p.12)

Este criterio marcó una clara línea restrictiva por parte del Tribunal Fiscal en cuanto al ámbito de aplicación de la queja para corregir afectaciones acaecidas durante la fiscalización; sin perjuicio de que, el colegiado administrativo indicara que la adopción de dicho criterio obedeció más bien a un pretendido enfoque garantista sobre la base del respeto al derecho de defensa del contribuyente, así como también, con relación a los principios de predictibilidad y uniformidad como una manifestación del principio de seguridad jurídica.

Dentro de los distintos fundamentos consignados por el Tribunal Fiscal, se destacaron: (i) El carácter irrecurrible de la resolución del Tribunal Fiscal emitida con motivo de la presentación de una queja ante el Poder Judicial, lo cual implicaba un menor ámbito de protección al derecho de defensa; y, (ii) La naturaleza jurídica de los requerimientos emitidos dentro de la fiscalización como actos preparatorios, los cuales, por sí mismos, no generarían perjuicio al administrado ni estarían destinados a producir efectos jurídicos en su esfera, dado que se encontrarían subordinados a un acto posterior, siendo que es éste último acto el que correspondía ser impugnado a fin de que la discusión sobre las afectaciones se encause en la vía idónea, en aras del respeto a los principios de predictibilidad y uniformidad, así como también a las líneas interpretativas del Tribunal Fiscal.

Los fundamentos del Tribunal Fiscal en la Resolución No.1918-Q-2016 fueron discutibles en la medida de que al momento de su emisión no existía a nivel jurisprudencial un criterio que haya definido de forma clara y definitiva la procedencia de demandas contra resoluciones del Tribunal Fiscal de queja, ya sea en la vía contencioso administrativa, a través de la emisión de un precedente vinculante emitido al amparo del artículo 36° de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo⁴⁶, o en la vía constitucional del amparo según lo establecido en los artículos VI y VII del Título Preliminar del CPCo; o incluso, mediante la realización de un pleno jurisdiccional de conformidad con lo establecido en el artículo 116° de la Ley Orgánica del Poder Judicial⁴⁷.

⁴⁶ Ley No.27584, cuyo Texto Único Ordenado se aprobó por Decreto Supremo No.011-2019-JUS, en adelante, "LPCA".

⁴⁷ Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo No.017-93-JUS, en adelante "LOPJ".

Nótese que lo que sí existía era el pronunciamiento por parte del Tribunal Constitucional recaído en la sentencia No.0005-2010-PA/TC del 29 de enero de 2014, en su numeral 10 se estableció con carácter de doctrina jurisprudencial vinculante que: “mediante la queja se podía cuestionar toda actuación de la Administración en cualquier clase de procedimiento (fiscalización, contencioso, no contencioso, ejecución coactiva, etc.)”, lo cual representaba una divergencia de criterio con relación al adoptado por el Tribunal Fiscal.

A su vez, con relación a los requerimientos en su calidad de actos de trámite, debía tenerse presente que estos no son simples actos destinados a la continuidad de la fiscalización, sino son verdaderos actos administrativos que conllevan en sí mismos la gestación de voluntad de la Administración, y en esa medida, afectan la esfera jurídica del contribuyente. En tal sentido, de afectarse ilegalmente al contribuyente en el marco de una fiscalización, corresponde pues que éstos puedan ser denunciados vía queja para efecto de que puedan ser corregidos, y el procedimiento reencausado, máxime si la fiscalización no tiene regulado un plazo máximo, lo cual acarrearía que el contribuyente debiera soportar esta afectación hasta la notificación de los valores, lo cual contraviene de por sí la esencia del principio del debido procedimiento administrativo como una manifestación del derecho al debido proceso, así como también los principios de celeridad y eficacia.

Cabe señalar que el hecho de que por medio de la Resolución del Tribunal Fiscal No.1918-Q-2016, se dejara sin efecto el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal No.4187-3-2004 generó a su vez, de que a través del Acuerdo de Sala Plena No.2016-12, se sometiera a reconsideración el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal No.10710-1-2008⁴⁸, la cual constituyó jurisprudencia de observancia obligatoria, y se encontró referida a que: “el Tribunal Fiscal es competente para pronunciarse, en la vía de la queja, sobre la legalidad de los requerimientos que emita la Administración durante la fiscalización o verificación iniciada a consecuencia de un procedimiento no contencioso de devolución” (2008, p.4).

⁴⁸ Sustentada en el Acuerdo de Sala Plena No.2008-25 del 7 de agosto de 2008.

(iii) Antes de que se celebrara el Acuerdo de Sala Plena por el cual se hubiera definido el ámbito de aplicación de la queja dentro de las fiscalizaciones que se iniciaron con motivo de una solicitud de devolución, a través del Decreto Legislativo No.1311, se introdujo la modificación al último párrafo del artículo 61° (regulación vigente) que estableció que: “en tanto no se notifique la resolución de determinación y/o de multa, o resolución que resuelva una solicitud no contenciosa de devolución, contra las actuaciones en el procedimiento de fiscalización o verificación, procede interponer la queja prevista en el artículo 155° del Código Tributario”.

La incorporación del texto del artículo 11° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, que el Tribunal Fiscal optara por inaplicar en virtud al artículo 102° del CT, en el último párrafo del artículo 61° del CT despejó toda duda respecto a la pertinencia de la queja como remedio procesal y su aplicación dentro del procedimiento de fiscalización, toda vez que en virtud a dicha modificación normativa se dejó sin efecto el criterio contenido en la Resolución del Tribunal Fiscal No.1918-Q-2016.

Bajo este escenario, se advierte que la concepción de la queja en cuanto a su ámbito de aplicación no es ajena a la divergencia de posiciones, debiéndose tener en cuenta que los puntos antes enunciados obedecen estrictamente sólo a un procedimiento de los 4 contemplados en el artículo 112° del Código Tributario; y a resoluciones de observancia obligatoria emitidas al amparo del artículo 154° del Código Tributario, a las cuales subyacen una vasta cantidad de resoluciones del Tribunal Fiscal sin dicha calidad que resolvieron controversias en distintos sentidos, siendo que si ampliáramos nuestro universo de análisis a otros procedimientos podríamos identificar situaciones similares.

2.5 Respecto a la técnica legislativa de la queja de cara a su eficiencia y el uso de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal:

Como hemos podido apreciar, la regulación de la queja en cuanto a su aspecto formal, de cara al objeto pasible de ser quejado, su forma de actuación, así como también, el inicio del trámite y plazo del que dispone la entidad para emitir pronunciamiento se encuentra debidamente consignada en la norma; no obstante, el aspecto sustancial referido a que

supuestos son los que efectivamente podrían configurar como una actuación o procedimiento que afecte o infrinja lo establecido en el Código Tributario u otro cuerpo normativo con relevancia tributaria, no se encuentran listados ni detallados en la norma correspondiente.

Ello podría obedecer a la intención del legislador de no circunscribir ni limitar los supuestos que pueden ser materia de queja, en la medida que su regulación taxativa en un determinado momento, por la propia dinámica del procedimiento, podría devenir en desfasada en un momento posterior, como consecuencia de la casuística originada por nuevos supuestos o actuaciones que se originen dentro y fuera de los procedimientos tributarios.

El carácter general de la regulación de la queja fue advertido por el Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal No.1918-Q-2016, según el siguiente tenor:

En relación con el problema planteado, si bien normativamente se ha señalado que los deudores tributarios pueden presentar queja cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en el Código Tributario, las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal, se aprecia la generalidad con que ha sido establecida dicha norma, lo que hace necesario determinar los aspectos que pueden ser revisados en la vía de la queja para dilucidar entonces si las infracciones ocurridas durante el procedimiento de fiscalización o verificación pueden ser revisadas en ésta o si corresponde invocar la nulidad en el procedimiento contencioso tributario. (2016, p.6)

La regulación general de la queja presentada al amparo del inciso a) del artículo 155° del CT, ha intentado ser complementada a través de la casuística contenida en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, ya sea la emitida con motivo de una controversia en particular, o, la que fuera emitida con carácter de observancia obligatoria al amparo del artículo 154° del CT, e

incluso, mediante la celebración de Acuerdos de Sala Plena según lo establecido en el artículo 98° del mencionado cuerpo normativo.

Cabe indicar que la utilización de la jurisprudencia, en virtud a su calificación como fuente del derecho según lo establecido en el inciso f) de la Norma III del Título Preliminar del CT, para efecto de suplir los vacíos de nuestra legislación no sólo se circunscribe a la queja, ni mucho menos es una práctica exclusiva de la materia tributaria, toda vez que ello se replica en distintas ramas del Derecho para una variedad de temas.

No obstante, su uso no necesariamente en todos los casos cumple con su finalidad de complementación por diversos factores, siendo uno de los principales, la no predictibilidad del sentido de las resoluciones que conforman la jurisprudencia, ya sea respecto a una controversia en particular, o incluso a nivel de aquellas resoluciones que se emitieron con la calidad de precedentes de observancia obligatoria, lo cual conllevó reconsiderar y dejar sin efecto un criterio a fin de acoger otro distinto en un momento posterior por distintos factores.

En el caso de la queja en materia tributaria, debemos tener en cuenta que, desde el año 1966 hasta la actualidad, se han emitido treinta 31 Resoluciones del Tribunal Fiscal con la calidad de precedentes de observancia obligatoria que tuvieron como punto de inicio la presentación de dicho remedio procesal; así como también se celebraron 37 Acuerdos de Sala Plena para efecto de sustentar jurídicamente determinadas resoluciones de observancia obligatoria, y, aprobar procedimientos internos de cara a la organización del Tribunal Fiscal, las mismas que de alguna manera han complementado la ausencia de regulación que rodeaba a la queja en materia tributaria en distintos aspectos, ya sea desde su naturaleza hasta su ámbito de aplicación.

Sin embargo, como hemos mencionado previamente, la utilización de la jurisprudencia no está exenta de dificultades, dada la no predictibilidad de los fallos del Tribunal Fiscal, donde podemos identificar ejemplos de criterios de observancia obligatoria que en un momento posterior fueron materia de reconsideración por parte del Tribunal Fiscal, como en el caso de las Resoluciones del Tribunal Fiscal. Nos.4187-3-200 y 1918-Q-2016, que

tratáramos en el punto anterior, o, en el caso de las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos.1194-1-2006, y, 226-Q-2016, referidas a determinar si procede que el Tribunal Fiscal se pronuncie, en vía de queja, sobre la prescripción de la acción de la administración tributaria para determinar la obligación tributaria, así como sobre la acción para exigir su pago y aplicar sanciones, cuando la deuda tributaria se encuentra en cobranza coactiva; siendo que si aterrizamos este tipo de análisis a aquellas resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas sin la calidad de precedente de observancia obligatoria, el número naturalmente se incrementaría.

Bajo este contexto, se evidencia que si bien, la intención del legislador de no circunscribir ni limitar los supuestos que pueden ser materia de queja pudo haber sido hasta cierto punto razonable, no necesariamente, al día de hoy, se encuentra justificada.

Ahora bien, la divergencia de criterios a nivel jurisprudencial que afectan el principio de predictibilidad se encuentra directamente vinculada con el carácter general de la regulación de la queja. En tal sentido, conviene cuestionarnos si esto afecta su eficiencia de cara a su finalidad, referida, entre otros, a la corrección célere de afectaciones que ocurran durante el procedimiento tributario.

Nótese que en consideración a su finalidad, la eficiencia de la queja como remedio procesal no solamente debe ser evaluada en función a los resultados que se generen con motivo de su presentación, en atención a sus características procesales y la tutela que se pueda brindar al administrado, sino también debe ser evaluada desde una perspectiva más general y a la luz de los procedimientos que busca reencausar, toda vez que esta debe ser un instrumento que delimite o marque la pauta a futuro respecto de que actuaciones son las que efectivamente configuran el supuesto contemplado en la norma.

En efecto, la influencia de la queja como remedio procesal en los procedimientos tributarios no sólo se restringe a corregir las afectaciones que puedan suscitarse sino también en la sistematización de supuestos que permita la disminución de afectaciones en dichos procedimientos hacia futuro, lo cual debería ser analizado para cada procedimiento tributario

en específico, en función a su casuística para efecto de su identificación y aplicación como parámetro referencial de resolución de controversias.

En este punto es importante destacar el esfuerzo que hace el Tribunal Fiscal en este sentido, ejemplos de ello son el Manual de Procedimiento de Quejas⁴⁹ y el Manual de Procedimiento de Cobranza Coactiva⁵⁰, los cuales contienen distintos pronunciamientos de orden no vinculante que permiten identificar supuestos recurrentes. No obstante, como ya hemos mencionado, la jurisprudencia por sí misma no se encuentra en la capacidad de suplir al legislador dada su naturaleza volátil a través del tiempo, la cual incluso se puede apreciar a nivel de resoluciones de observancia obligatoria que han sido materia de distintos cambios de posición, siendo que ello no permite generar predictibilidad, lo que a fin de cuentas afecta la seguridad jurídica y con ello a los administrados.

En tal sentido, si bien la sistematización de supuestos es un primer paso importante para la generación de predictibilidad que influya en la celeridad de los procedimientos de queja respetando los derechos del administrado, ésta debería concretarse a nivel de modificaciones normativas que permitan una rápida identificación y resolución de casos que se encuentren inmersos en el supuesto tipificado en la norma. Ello iría en consonancia con la naturaleza de la queja, toda vez que en este procedimiento el control de legalidad del acto administrativo no es la principal finalidad (como podría ser en los procedimientos iniciados por la interposición de un recurso impugnatorio) sino que aunado a ello se busca una solución rápida y eficiente que permita reencausar el procedimiento tributario eliminando la afectación a los derechos del administrado.

Por lo antes indicado, se puede apreciar que la utilización de la jurisprudencia no ha sido una solución a todas luces eficiente y que en definitiva haya suplido la ausencia de regulación, lo cual impacta negativamente en la predictibilidad como una manifestación del principio de seguridad jurídica, por lo que se debería incursionar en otro tipo de medidas que refuercen la sistematización de la jurisprudencia, como por ejemplo la modificación del texto

⁴⁹ Manual de Procedimiento de Quejas, recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/quejas/manual%20queja.pdf

⁵⁰ Manual de Procedimiento de Cobranza Coactiva, recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/cobranzacoactiva/Manual%20de%20Cobranza%20Coactiva.pdf

normativo, atendiendo a la finalidad intrínseca de la queja como un remedio procesal destinado a corregir los errores en la tramitación del procedimiento no sólo de una forma integral que asegure el respeto a los derechos de los administrados sino también en una forma célere que permita un rápido reencauce de los procedimientos tributarios.



CAPÍTULO III: LINEAMIENTOS A CONSIDERAR EN UNA PROPUESTA DE REFORMA NORMATIVA

Tal como hemos desarrollado en los capítulos anteriores la regulación de la queja contenida en el artículo 155° del Código Tributario adolece de un carácter muy general, toda vez que su aspecto sustancial referido a que supuestos son los que efectivamente podrían configurar como una actuación o procedimiento que afecte o infrinja lo establecido en el CT u otro cuerpo normativo con relevancia tributaria, no se encuentran listados ni detallados en la norma respectiva.

Asimismo, es en virtud al carácter general de la regulación de la queja que la misma ha intentado ser complementada a través de la casuística contenida en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, ya sea la emitida con motivo de una controversia en particular, o, la que fuera emitida con carácter de observancia obligatoria al amparo del artículo 154° del CT; sin embargo, el uso de dicho mecanismo no necesariamente ha cumplido con su finalidad de complementación principalmente por la no predictibilidad del sentido de las resoluciones que conforman la jurisprudencia.

En esa línea, como se ha sostenido previamente, el carácter general de la queja en cuanto a su regulación y la utilización de la jurisprudencia como mecanismo complementario no necesariamente repercute en su eficiencia como institución procesal destinada a corregir afectaciones acaecidas en el marco de los procedimientos tributarios.

En tal sentido, una potencial vía para poder dotar de una mayor claridad normativa al artículo 155° del Código Tributario va de la mano con la identificación de supuestos recurrentes para una posterior sistematización de estos, a fin de, como mínimo, resolver de una forma más célere este tipo de discusiones, y en el mejor de los casos, disminuir el número de afectaciones acaecidas en los procedimientos tributarios hacia futuro.

Bajo este contexto, la concreción de modificaciones normativas que permitan una rápida identificación y resolución de casos que se encuentren inmersos en el supuesto tipificado en la norma debe ser analizada cuidadosamente, a fin de que las mismas vayan en consonancia con la

naturaleza de la queja, toda vez que lo que se busca es una solución rápida y eficiente que permita reencausar el procedimiento tributario eliminando la afectación a los derechos del administrado.

Finalmente, habiéndose constatado de que la utilización de la jurisprudencia no ha sido una solución a todas luces eficiente, y que corresponde explorar otro tipo de medidas que generen una mayor predictibilidad y seguridad jurídica, es necesario analizar previamente de manera pormenorizada el ámbito de aplicación de la queja, para efecto de determinar qué aspecto del mismo es el que correspondería ser materia de ajuste normativo y como el mismo podría impactar positivamente en la eficiencia de la queja como remedio procesal.

3.1 Análisis del ámbito de aplicación de la queja en materia tributaria

En primer lugar, se debe tener en cuenta que el ámbito de aplicación de la queja se encuentra delineado por el inciso h) del artículo 92°, el numeral 5 del artículo 101° y el primer párrafo del artículo 155° del Código Tributario, los cuales señalan lo siguiente:

“Artículo 92°.- DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS

Los administrados tienen derecho, entre otros, a:

(...)

h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código;

(...).”

Artículo 101°.- FUNCIONAMIENTO Y ATRIBUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL

(...)

5. Atender las quejas que presenten los administrados contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable.

La atención de las referidas quejas será efectuada por la Oficina de Atención de Quejas del Tribunal Fiscal.

(...).”

“Artículo 155°.- QUEJA

La queja se presenta cuando existan actuaciones o procedimientos que afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código, en la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás normas que atribuyan competencia al Tribunal Fiscal.

(...).”

Como se puede apreciar de las normas antes citadas, el artículo 155° del Código Tributario establece un ámbito de aplicación de la queja restringido a afectaciones o actuaciones que vayan contra normas de naturaleza tributaria, mas no contempla a aquellas que generen algún perjuicio al administrado. Dicho tipo de afectación se regula en los artículos 92° y 101° del Código Tributario como un derecho del administrado y una atribución del Tribunal Fiscal propiamente dicha, siendo que en virtud de éstas el administrado se encuentra habilitado para presentarla bajo determinados supuestos así como también el Tribunal Fiscal puede avocarse a la resolución de dicha materia, por lo que sin perjuicio de que no se encuentre tipificada expresamente en el artículo 155° del Código

Tributario, el mencionado ámbito de aplicación se entiende ampliado por los mencionados artículos.

En tal sentido, para efecto de delimitar el ámbito de aplicación de la queja en materia tributaria debemos tener en cuenta lo dispuesto tanto en el artículo 155° del Código Tributario como en el inciso h) del artículo 92° y el numeral 5 del artículo 101° del referido cuerpo normativo.

En esa línea, con motivo del presente análisis podemos detallar los distintos aspectos que conforman el ámbito de aplicación de la queja en materia tributaria conforme al siguiente cuadro:

Tabla 3: Aspectos del ámbito de aplicación de la queja en materia tributaria:

¿Quién la presenta?	Administrados
¿Con motivo de?	- Actuaciones - Procedimientos
¿Que conllevan?	- Afectación directa - Infringir
¿Contra qué/quién?	- Administrado - Normas: <ul style="list-style-type: none"> • Código Tributario • Ley General de Aduanas • Reglamento de la Ley General de Aduanas • Disposiciones administrativas en materia aduanera • Normas que atribuyan competencia al TF.

Podemos apreciar que los distintos aspectos que estructuran normativamente a la queja en materia tributaria se encuentran descritos en la norma y se desprenden de su literalidad. Por ejemplo, en cuanto a la titularidad de la acción, esta recae sobre el administrado, entendiéndose por éste a toda aquella persona que se ve afectada o pueda verse afectada por

la acción u omisión de la Administración Tributaria, no circunscribiendo su naturaleza a la de deudor tributario.

Asimismo, en lo que respecta al hecho por el cual se puede presentar una queja en materia tributaria, la norma delimita este aspecto a “*actuaciones*” o “*procedimientos*”, los mismos que pueden entenderse como aquellas actuaciones materiales de la Administración Tributaria sustentadas o no en un acto administrativo; así como también cuando se hace referencia a los procedimientos, se entiende que son aquellos de naturaleza tributaria descritos en el artículo 112° del Código Tributario.

Ahora bien, con relación a la consecuencia que se genera por la actuación o procedimiento tramitado ante la Administración Tributaria, la norma establece que debe generarse una afectación directa o un infringimiento; no obstante, en este punto la norma no define qué es lo que debe entenderse por éstos; ¿Cuándo nos encontramos efectivamente ante una afectación directa al administrado? ¿Qué involucra una afectación directa al administrado? ¿Conllevaría sólo la afectación de sus derechos fundamentales constitucionalmente reconocidos o abarcaría los reconocidos por normas con rango de ley? ¿La vulneración de principios que sustentan y protegen su actuación en sede administrativa se encuentran incluidos también? o ¿Qué se entiende por infringir el Código Tributario? ¿Aplicación incorrecta de una norma, interpretación errada de una norma contenida en el Código Tributario, ausencia de aplicación de una norma contenida en el Código Tributario, o la conjunción de los tres supuestos?

No encontramos ni en el CT ni otros cuerpos normativos que es lo que debe entenderse exactamente por “*afectación directa*” o “*infringir*” normas de naturaleza tributaria, lo cual predispone un vacío normativo ante la indeterminación que se desprende de la técnica normativa, y es que en efecto, nos encontramos propiamente frente a conceptos jurídicos indeterminados en los términos de García de Enterría para quien son conceptos en los que: “la medida concreta para la aplicación de los mismos en un caso particular no los resuelve o determina con exactitud la propia Ley que los ha creado y de cuya aplicación se trata” (2004, p.43).

En esa línea, se pronuncia también el Tribunal Constitucional en el fundamento 10 de la sentencia recaída en el Expediente No.0090-2004-AA/TC, en los siguientes términos:

“La doctrina acepta la existencia de conceptos con contenido y extensión variable; esto es, reconoce la presencia jurídica de conceptos determinables por medio del razonamiento jurídico que, empero, varían de contenido y extensión según el contexto en que se encuentren o vayan a ser utilizados.

Es evidente que los conceptos jurídicos pretenden la representación intelectual de la realidad; es decir, son entidades mentales que se refieren a aspectos o situaciones valiosas y que imprimen calidad jurídica a ciertos contenidos de la vida social.

Los conceptos jurídicos poseen un contenido, en tanto éste implica el conjunto de notas o señas esenciales y particulares que dicha representación intelectual encierra, y una extensión, que determina la cantidad de objetos o situaciones adheridas al concepto.

En ese orden de ideas, el derecho concede un margen de apreciación a una autoridad para determinar el contenido y extensión del concepto aplicable a una situación particular y concreta, siempre que dicha decisión no sea manifiestamente irrazonable o desproporcionada con las circunstancias en donde será utilizada.”

Como se puede apreciar, el Tribunal Constitucional reconoce la existencia de conceptos jurídicos indeterminados que serán dotados de contenido a través del ejercicio de las potestades detentadas por la autoridad, en nuestro caso, la Administración Tributaria, las mismas que involucrarán el razonamiento jurídico respecto a cada situación y caso en concreto en el marco del despliegue de sus atribuciones conferidas normativamente.

Nótese que la doctrina, con relación al motivo por el cual se utilizan conceptos jurídicos indeterminados ha indicado que esto obedece a que el legislador no se encuentra en la capacidad de regular la totalidad de situaciones, y por ende no puede conocer de antemano

lo que pueda ocurrir en el futuro; siendo que la utilización de dichos conceptos podría orientarse en el sentido de que las normas rígidas son inadecuadas para situaciones que por su naturaleza son cambiantes (Desdentado Daroca citado por Zegarra 2006:42).

Dentro de las desventajas que pueden generar la utilización de este tipo de conceptos jurídicos, Zegarra indica que cuando se decide utilizar una regulación vacía con exceso de conceptos jurídicos indeterminados, se provocará un inevitable desplazamiento del centro de poder hacia los cuerpos de aplicación de la ley. (2006, p.42), lo cual en buena cuenta hace referencia a lo que mencionásemos previamente referido a que el empleo de dicho tipo de conceptos al predisponer esta incertidumbre genera que sea la Administración quien deba suplir la misma a través del razonamiento jurídico en el marco del despliegue de sus facultades, lo cual para nuestro caso evoca a la actividad resolutoria del Tribunal Fiscal en el marco de la resolución de quejas interpuestas al amparo del inciso a) del artículo 155° del Código Tributario.

Finalmente, en lo que respecta a quién o qué debe verse agraviado como consecuencia de la afectación directa o el infringimiento, la norma es meridianamente clara en cuanto señala que ello recae sobre: (i) el administrado; y, (ii) la normativa tributaria, siendo preciso resaltar sobre esta última que la jurisprudencia de observancia obligatoria del Tribunal Fiscal en la Resolución No.2632-2-2005, sustentada sobre el Acuerdo de Sala Plena No.2003-24, ha señalado que “el marco normativo en el cual ha de determinarse la legalidad de las actuaciones de la Administración Tributaria no sólo se limita a lo establecido en el Código Tributario, sino también a otras normas que incidan en la relación jurídica tributaria, toda vez que la afectación directa de los deudores tributarios puede derivarse de la infracción de normas que incidiendo en la relación jurídica tributaria no se encuentren contenidas en el Código Tributario”.

En este contexto, es preciso reseñar cuales son los escenarios comprendidos bajo el ámbito de aplicación de la queja en materia tributaria que se desprenderían de la literalidad de las normas que lo regulan:

- Actuaciones que afecten directamente al administrado.

- Procedimientos que afecten directamente al administrado.
- Actuaciones que afectan directamente el Código Tributario, Ley General de Aduanas, etc.
- Actuaciones que infrinjan el Código Tributario, Ley General de Aduanas, etc.
- Procedimientos que afecten directamente el Código Tributario, Ley General de Aduanas, etc.
- Procedimientos que infrinjan el Código Tributario, Ley General de Aduanas, etc.

Tal como se puede apreciar, de la técnica legislativa con la que ha sido diseñada la queja en materia tributaria se pueden propiciar distintos escenarios en función al hecho que generaría la presentación de la queja, así como también en atención a quien o que se pueda ver afectado; no obstante, ello va aunado al hecho de que en cada uno de los escenarios se utilice un concepto jurídico indeterminado para efecto de verificar cuando nos encontramos frente a un supuesto pasible de ser quejado.

En tal sentido, más allá de los escenarios antes descritos corresponde analizar cuáles han sido las implicancias en la práctica de la utilización de este tipo de categorías jurídicas para efecto de determinar cuando estamos frente a un hecho pasible de ser materia de queja.

3.2 Análisis de las implicancias de la utilización de conceptos jurídicos indeterminados en el ámbito de aplicación de la queja en materia tributaria

Habiendo identificado efectivamente que en la técnica legislativa que regula el ámbito de aplicación de la queja en materia tributaria existe la utilización de conceptos jurídicos indeterminados que predisponen un cierto grado de incertidumbre en lo que respecta a los supuestos que podrían ser pasibles de la presentación de dicho remedio procesal, corresponde analizar cómo es que esta técnica legislativa ha impactado en nuestro ordenamiento jurídico.

En tal sentido, como hemos mencionado anteriormente, la queja en materia tributaria se caracteriza por una regulación general, la misma que obedece a que utiliza conceptos jurídicos indeterminados para efecto de delimitar su ámbito de aplicación, lo cual ha llevado a que éstos, traten de ser dotados de contenido a través de la casuística contenida en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, ya sea la emitida con motivo de una controversia en particular, o, la que fuera emitida con carácter de observancia obligatoria al amparo del artículo 154° del CT, e incluso, mediante la celebración de Acuerdos de Sala Plena según lo establecido en el artículo 98° del mencionado cuerpo normativo.

En esa línea, la utilización de la jurisprudencia como mecanismo complementario a la actividad del legislador no ha estado exenta de dificultades, siendo que la más importante de todas es la no predictibilidad de las decisiones del Tribunal Fiscal, lo cual ha llevado a la emisión de pronunciamientos contradictorios a nivel de la jurisprudencia de observancia obligatoria e incluso con relación a pronunciamientos emitidos con motivo de controversias de carácter particular.

Nótese que los espacios de interpretación existentes por el uso de conceptos jurídicos indeterminados al determinar el ámbito de regulación de la queja en materia tributaria se han intentado dotar de contenido a través de la jurisprudencia, pero no respecto a que debe entenderse por estos conceptos de manera general, sino estableciendo directamente en el caso concreto si el hecho denunciado efectivamente era pasible de ser quejado, y como consecuencia de ello, si correspondía declarar fundada o infundada la queja.

En tal sentido, la evolución de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal no ha intentado dar un desarrollo conceptual a que debe entenderse por los conceptos antes mencionados, ni siquiera para efecto de delinear los parámetros que podrían configurar su contenido, sino que, a través de la emisión de sus pronunciamientos, se ha optado por identificar expresamente cuales hechos eran o no pasibles de quejas, mejor dicho, al día de hoy no se ha dotado contenido a los referidos conceptos jurídicos indeterminados, ni siquiera para efecto de al menos delimitar los parámetros que nos permitan afirmar cuando estamos frente

a cada uno de ellos, y sobre todo cuando, es que podemos identificar si los mismos recaen sobre el administrado o la normativa tributaria vinculada con la relación jurídico-tributaria.

Cabe señalar que, si bien el Tribunal Fiscal no ha podido aportar un panorama de claridad a este escenario, lo cual no necesariamente ha coadyuvado a la seguridad jurídica en lo que respecta a este tema, el colegiado administrativo sí ha intentado desarrollar líneas interpretativas en sentido negativo, es decir, identificando que materias no son pasibles de queja.

En tal sentido, el Tribunal Fiscal ha señalado que no se pueden supeditar a su conocimiento eventuales violaciones por parte de la Administración, refiriéndose a actos que afecten los derechos de los administrados o a lo expresado en la norma tributaria. De igual forma, no sería posible supeditar a su conocimiento actuaciones que aún no existan ni actos que ya fueron concluidos y cuya modificación o encauzamiento sería imposible rectificar, así como circunstancias futuras o imprecisas⁵¹, situaciones en las cuales se haya resuelto declarar improcedente la queja, sino actos concretos y actuales de la Administración que violen el procedimiento⁵² y sobre hechos adecuadamente verificados.

Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal intenta delinear el ámbito de aplicación de la queja en materia tributaria en sentido negativo, es decir, no proyectando con vocación general los parámetros que podrían delinear el contenido de los conceptos jurídicos indeterminados utilizados, sino más bien dejando meridianamente establecido que supuestos de hecho de por sí, no estarían comprendidos dentro del ámbito de aplicación y por tanto, no son materia de evaluación por parte de dicha entidad. Naturalmente, este ejercicio tiene una aplicación más práctica en la dinámica del procedimiento que el hecho de intentar proyectar los mencionados parámetros.

Ahora, si bien el uso de los conceptos jurídicos indeterminados ha dejado espacios de indeterminación, como mencionáramos previamente, el Tribunal Fiscal ha intentado suplir

⁵¹ Al respecto se pronuncian las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos.18758-8-2011, 7066-5-2013, entre otras.

⁵² Con relación a ello, se pronuncian las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nos.6106-1-2002, 6495-1-2005, 4972-1-2007, 3413-4-2013, etc.

los vacíos normativos sobre la base de su casuística, ya sea a nivel de observancia obligatoria o la emitida con motivo de una controversia en particular. Así, con relación a esta última, se debe tener en cuenta que en atención a la voluminosa cantidad de expedientes de queja que ingresan para su conocimiento, el Tribunal Fiscal ha elaborado el Manual de Procedimiento de Quejas⁵³ y el Manual de Procedimiento de Cobranza Coactiva⁵⁴, los cuales contienen distintos pronunciamientos de orden no vinculante que permiten identificar supuestos recurrentes. No obstante, si bien en dichos Manuales se realiza un intento de sintetizar la jurisprudencia recurrente que ha sido materia de pronunciamiento por parte del colegiado administrativo, ésta por sí misma no se encuentra en la capacidad de suplir al legislador dada su naturaleza volátil a través del tiempo.

Bajo este escenario, se advierte que la utilización de conceptos jurídicos indeterminados en el ámbito de aplicación de la queja es lo que ha predisposto la utilización de la jurisprudencia como mecanismo complementario a efecto de compensar la actividad del legislador, no obstante la misma no ha sido una solución eficiente en la medida que se a lo largo del tiempo se advierten contradicciones en los pronunciamientos del colegiado administrativo.

En tal sentido, corresponde analizar cuales podrían ser los principales lineamientos para efecto de una potencial propuesta de reforma normativa en cuanto al tema de análisis que nos convoca.

3.3. Aspectos a considerar con motivo de una propuesta de ajuste normativo al artículo 155° del Código Tributario

En primer lugar, se debe tener en cuenta que si bien previamente se indicó que una potencial solución al tema que nos atañe era la identificación de supuestos recurrentes emitidos dentro de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la misma debe ir de la mano, previamente con la dotación de contenido a los conceptos jurídicos de “afectación directa” e

⁵³ Manual de Procedimiento de Quejas, recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/quejas/manual%20queja.pdf

⁵⁴ Manual de Procedimiento de Cobranza Coactiva, recuperado de: https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/cobranzacoactiva/Manual%20de%20Cobranza%20Coactiva.pdf

“infringir” que se encuentran expresamente contemplados en el artículo 155° del Código Tributario.

Ello en la medida de que, es a partir de la definición de dichas categorías jurídicas que se podrá analizar el espectro jurisprudencial emitido por el Tribunal Fiscal ya sea a nivel de observancia obligatoria o a nivel de controversias de carácter particular e identificar realmente cual es la casuística que se identifica de manera más óptima con los aspectos sustanciales de la definición consignada en el tipo normativo.

En tal sentido, los esfuerzos políticos por parte del Tribunal Fiscal en lo que respecta a agrupar los principales pronunciamientos de carácter recurrente con motivo de la presentación de quejas por parte de los administrados sólo poseen un carácter paliativo no siendo suficiente en la medida de que dichos pronunciamientos deben de ser analizados en razón de parámetros previamente delineados por parte de la técnica legislativa respecto a lo que entendemos por afectación directa o infringingimiento. Lo contrario implicará necesariamente determinar que es un supuesto pasible de queja única y exclusivamente sobre la base de la casuística, que no necesariamente se encuentra al alcance y conocimiento de la totalidad de administrados ni implica un aporte sustancial con relación a que dichos procedimientos de resuelvan de manera célere.

En tal sentido, si bien el diseño de una fórmula normativa para efecto de dotar de contenido jurídico a los conceptos jurídicos indeterminados utilizados en la queja, de alguna forma propiciaría un mayor escenario de predictibilidad jurídica, la misma debe ser cuidadosamente diseñada en la medida de detallar meridianamente:

- **Que implica necesariamente una afectación directa al administrado**, con relación a sus derechos fundamentales o los principios que orientan su actuación no sólo en el marco de los procedimientos tributarios sino también fuera de estos; y,
- **Que conlleva que se afecte directamente o se infrinja el Código Tributario y las normas de naturaleza tributaria vinculadas**. Ello en la medida de si nos encontramos ante una indebida aplicación de normas o indebida interpretación o

ausencia de aplicación, entre otros supuestos, tal como en su momento fuera detallado en el Código Procesal Civil con motivo de las causales que habilitaban la interposición de un recurso de casación⁵⁵.

No obstante, la propia formulación de contenido jurídico para estos conceptos es un tema que excede el alcance de este trabajo en la medida de que su análisis conllevaría la evaluación de distintas categorías normativas que deberían ser consideradas a fin de generar un escenario más certero sobre el cual el Tribunal Fiscal pueda desplegar mejor su actividad resolutoria, sin perjuicio de observar la normativa y principios que orientan y sustentan la actuación de la Administración Tributaria dentro y fuera de los procedimientos tributarios, así como también la de sus administrados a nivel del Código Tributario, la Ley del Procedimiento Administrativo General, la Constitución, e incluso la propia Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo y el Código Procesal Civil en lo que corresponda.

Asimismo, la formulación de un panorama normativo más claro pasaría en primer lugar por distinguir los conceptos de “afectación directa” e “infringir”, para que posteriormente éstos se maticen a la luz de los demás elementos contenidos en la norma, como podría ser una “afectación directa al administrado” o “afectación directa al Código Tributario, Ley General de Aduanas, entre otros” o “Infringir el Código Tributario, Ley General de Aduanas, entre otros”. Asimismo, dicho ejercicio no sólo pasaría por una actividad de clarificación de contenido en el sentido de “desentrañar” un significado preexistente en la norma, sino también sobre una atribución de contenido a los aspectos que conforman y estructuran la misma ya sea por ejemplo, para establecer que la afectación de la normativa tributaria puede encontrarse referida a vulneraciones de los principios constitucionales o administrativos que sustentan la normativa tributaria o el incumplimiento de la referida normativa se encuentra referido más bien a vulneraciones de nivel legal y reglamentario, ya sea en la aplicación o inaplicación de la misma, entre otras variantes.

Nótese además que la dotación de contenido jurídico para estos conceptos no es una solución aislada toda vez que, se constituiría en un primer paso a partir del cual se sucederían

⁵⁵ Referidas a la inaplicación, la aplicación indebida o la interpretación errónea de una norma de derecho material, entre otros, la mismas que se encontraron vigentes hasta el 27 de mayo de 2009 y que fueron modificadas por el artículo 1 de la Ley No.29364.

conjuntamente la incorporación de supuestos previamente delimitados por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, de preferencia de observancia obligatoria, para posteriormente analizar la emitida con motivo de las controversias particulares en atención a su recurrencia considerando los Manuales emitidos por el MEF, y teniendo en cuenta sobretodo que cumplan con los parámetros que se delimitaran para efecto de dotar de contenido jurídico a los conceptos indeterminados a fin de mantener una línea interpretativa en un mismo sentido.

En esa línea, podríamos detallar las acciones que podrían implementarse con motivo de lo previamente desarrollado según la siguiente secuencia:

Tabla 4: Secuencia de acciones a implementar:

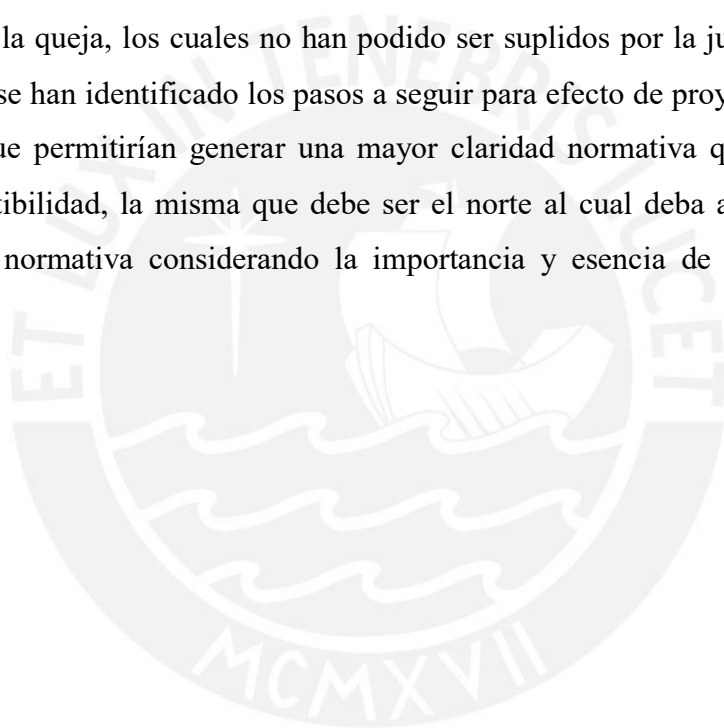
1er. Paso	2do. Paso	3er. Paso
<p>Dotar de contenido jurídico a conceptos jurídicos indeterminados "<i>afectación directa</i>" - "<i>infringir</i>" y concordarlos con los demás aspectos de la norma (desentrañar vs. atribuir)</p>	<p>A la luz de los parámetros delineados, identificarlos en los supuestos recurrentes contenidos en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.</p>	<p>Análisis de medición de recurrencia de supuestos llevados en queja para efecto de evaluar modificaciones a los procedimientos tributarios tendientes a su optimización en la tramitación.</p>

En este punto, cabe reiterar la importancia que puede cobrar la modificación normativa de la queja en materia tributaria, toda vez que, como hemos mencionado, la finalidad y esencia de la queja es distinta a la que poseen los recursos impugnatorios, toda vez que esta obedece principalmente a la corrección de defectos que acaezcan en el marco de los procedimientos tributarios, siendo que su finalidad no se agota en sí misma sino siempre es evaluada en función al procedimiento que busca reencausar.

En esa medida, los principios de celeridad y economía procesal cobran una vital importancia en la esencia de la queja en materia tributaria, toda vez que sólo un célere

reencause del procedimiento permitirá que el mismo logre los objetivos para los cuales fue configurado, y si bien, tanto los principios de celeridad y economía procesal pueden ser de aplicación transversal a los demás procedimientos tributarios, dentro de ellos, el contencioso-tributario, ello no implica necesariamente que sean su principal fundamento como sucede en el caso de la queja.

Por lo antes señalado, a partir de un análisis pormenorizado de la norma tributaria que regula a la queja, se ha intentado evidenciar los vacíos normativos que han sido predispuestos por la utilización de conceptos jurídicos indeterminados al momento de definir el ámbito de aplicación de la queja, los cuales no han podido ser suplidos por la jurisprudencia, siendo que a su vez, se han identificado los pasos a seguir para efecto de proyectar los potenciales parámetros que permitirían generar una mayor claridad normativa que repercuta en una mayor predictibilidad, la misma que debe ser el norte al cual deba apuntar una eventual modificación normativa considerando la importancia y esencia de la queja en materia tributaria.



CONCLUSIONES

1. La queja contenida en el artículo 155° del CT, en su calidad de remedio procesal, derecho del administrado y atribución del Tribunal Fiscal, persigue, entre otros, la corrección de afectaciones ilegales al administrado o a la normativa tributaria acaecidas dentro de los procedimientos tributarios que permitan un célere reencauzamiento de los mismos, sirviéndose para tal efecto de plazos breves, órganos especializados y ámbitos de aplicación en función a quien ejerce la actuación denunciada, en aras de la observancia de los principios del debido procedimiento administrativo, celeridad, simplicidad y eficacia contenidos en el Título Preliminar de la LPAG, como una manifestación del derecho al debido proceso y el principio de economía procesal.
2. La regulación de la queja contenida en el artículo 155° del CT ha inspirado en cierta forma la creación de otro tipo de quejas, las cuales poseen sus propias características en función a los supuestos denunciados, delimitando su ámbito de aplicación, finalidad y entidades competentes, como son la queja ante la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, y, la queja-reclamo ante la SUNAT.
3. La queja en materia tributaria, si bien se registra desde el primer CT de 1966, adolece de una regulación muy general, la cual en cierto grado ha predisposto que sea la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal – vinculante o no – la que asuma una función complementaria de regulación de los distintos aspectos que conforman dicho remedio procesal, principalmente su ámbito de aplicación dentro de los procedimientos tributarios, el cual incluye a la fiscalización.
4. La utilización de la jurisprudencia para suplir los vacíos de la regulación no ha sido una solución eficiente dada su naturaleza cambiante en el tiempo, lo cual no ha fortalecido la predictibilidad, claro ejemplo de ello, lo encontramos con relación al ámbito de aplicación de la queja dentro del procedimiento de fiscalización, la cual tuvo distintos pronunciamientos a nivel de resoluciones del Tribunal Fiscal de observancia obligatoria como las Resoluciones

del Tribunal Fiscal Nos.04187-3-2004, y 1918-Q-2016, divergencia que tuvo que ser superada por la modificación normativa introducida por el Decreto Legislativo No.1311.

5. La eficiencia de la queja no solamente debe ser evaluada en función a los resultados que se generen con motivo de su presentación, dadas sus características procesales y la tutela que pueda brindar al administrado, sino también debe ser evaluada en función a los procedimientos que busca reencausar, toda vez que esta debe ser un instrumento que delimite o marque la pauta a futuro respecto a que actuaciones son las que efectivamente configuran una afectación para cada procedimiento tributario en específico, para efecto de su identificación y aplicación como parámetro referencial de resolución de controversias.
6. El ámbito de aplicación de la queja en materia tributaria utiliza conceptos jurídicos indeterminados que han predisposto incertidumbre jurídica en lo que respecta a su aplicación, lo cual ha tenido que ser suplido de forma complementaria por la casuística del Tribunal Fiscal, la misma que a través de los años no ha sido una solución a todas luces eficiente.
7. La sistematización de la casuística debería inspirar modificaciones normativas que permitan una rápida identificación y resolución de casos, lo cual iría en consonancia con la naturaleza de la queja que persigue una solución celer y eficiente que permita reencausar el procedimiento tributario eliminando la afectación a los derechos del administrado.
8. Es necesario delimitar de manera más precisa el ámbito de aplicación de la queja regulada en el artículo 155° del CT de cara a los distintos procedimientos tributarios para efecto de hacer más celer la corrección de afectaciones acaecidas dentro de los mismos. Si bien la sistematización de la jurisprudencia para la identificación de supuestos recurrentes es un paso importante, no es suficiente para tal fin, siendo que estos supuestos deberían ser concretizados en modificaciones normativas, lo cual coadyuvará a la observancia de los principios del debido procedimiento administrativo, celeridad, simplicidad y eficacia.

9. Se debe tener en cuenta que aunado a la identificación de supuestos recurrentes emitidos dentro de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la misma debe ir de la mano, previamente con la dotación de contenido a las conceptos jurídicos de “*afectación directa*” e “*infringir*” que se encuentran expresamente contemplados en el artículo 155° del CT, toda vez que es a partir de la definición de dichas categorías jurídicas que se podrá analizar el espectro jurisprudencial emitido por el Tribunal Fiscal ya sea a nivel de observancia obligatoria o a nivel de controversias de carácter particular e identificar realmente cual es la casuística que se identifica de manera más óptima con los aspectos sustanciales de la definición consignada en el tipo normativo.
10. La importancia de un ajuste normativo a la queja en materia tributaria se encuentra vinculada con su finalidad y esencia de la queja, distinta a la que poseen los recursos impugnatorios, siendo que esta se encuentra referida principalmente a la corrección de defectos que acaezcan en el marco de los procedimientos tributarios, y no se agota en sí misma sino siempre es evaluada en función al procedimiento que busca reencausar.
11. Los principios de celeridad y economía procesal sustentan la queja en materia tributaria, toda vez que sólo un rápido reencause del procedimiento permitirá que el mismo logre los objetivos para los cuales fue configurado, y si bien, tanto los principios de celeridad y economía procesal pueden ser de aplicación transversal a los demás procedimientos tributarios, dentro de ellos, el contencioso-tributario, ello no implica necesariamente que sean su principal fundamento efectivamente sí sucede en el caso de la queja.
12. Un eventual ajuste normativo al ámbito de aplicación de la queja en materia tributaria, en donde se dote de contenido o al menos se delinee los parámetros vinculados a los conceptos jurídicos indeterminados contenidos en la norma, permitirá una mejor identificación de supuestos recurrentes que posteriormente podrían ser incorporados en la misma a fin de que se pueda otorgar una mayor predictibilidad y celeridad a la actividad resolutoria del Tribunal Fiscal, siendo que, ello servirá para posteriores mediciones de eficiencia en los procedimientos tributarios a fin de optimizarlos en cuanto a su trámite y finalidad para la que han sido configurados legalmente.

REFERENCIAS

- Barros, P. (2003). *Curso de Direito Tributário*. Madrid: Saraiva.
- Bravo, J. (2016). *Código Tributario. Doctrina y comentarios*. Lima: Instituto Pacífico.
- Ferrajoli, L. (1995). *Derecho y Razón*. España: Trotta.
- Garrido, F. (1966). La Ley de procedimientos administrativos. Serie Estudios Administrativos. Madrid: Editora Escuela Nacional de Administración Pública.
- Guzmán, C. (2012). Las actuaciones impugnables en el Proceso Contencioso Administrativo peruano. *Revista del Círculo de Derecho Administrativo*.
- Lara, J. (2010). El recurso de queja en materia tributaria. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*.
- Ley 27584, Texto Único Ordenado de la Ley que regula el proceso Contencioso Administrativo 2019. *Diario Oficial El Peruano*.
- Lozano Serrano, Tejerizo, Casado & Queralt. (2015). Curso de derecho financiero y tributario. Madrid: Tecnos.
- García de Enterría, E. (2004). Democracia, ley e inmunidades del Poder. Lima: Palestra
- Morón, J. (2008). Comentarios a la Ley del procedimiento administrativo general. Lima: Gaceta Jurídica Editores.
- Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil aprobado por Resolución Ministerial No.010-93-JUS, 1993.
- Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, 1993.
- Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo No.133-2013-EF, 2013.
- Texto Único Ordenado de la Ley No.27444, Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por el Decreto Supremo No.004-2019-JUS, 2019. *Diario Oficial El Peruano*.
- Tribunal Constitucional, Pleno Jurisdiccional, STC. No.047-2004-AI/TC, 2004

- Tribunal Constitucional, Pleno Jurisdiccional, STC. No.0006-2018-PI/TC, 2018
- Tribunal Fiscal, Resolución del Tribunal Fiscal No.16934, 1982.
- Tribunal Fiscal, Resolución del Tribunal Fiscal No.21-5-99, 1999.
- Tribunal Fiscal, Resolución del Tribunal Fiscal No.4187-3-2004, 2004
- Tribunal Fiscal, Resolución del Tribunal Fiscal No.2632-2-2005, 2005
- Tribunal Fiscal, Resolución del Tribunal Fiscal No.02632-2-2005, 2005
- Tribunal Fiscal, Resolución del Tribunal Fiscal No.1194-1-2006, 2006
- Tribunal Fiscal, Resolución del Tribunal Fiscal No.1380-1-2006, 2006
- Tribunal Fiscal, Resolución del Tribunal Fiscal No.3619-1-2007, 2007
- Tribunal Fiscal, Resolución del Tribunal Fiscal No.10710-1-2008, 2008
- Tribunal Fiscal, Resolución del Tribunal Fiscal No.12880-4-2008, 2008
- Tribunal Fiscal, Resolución del Tribunal Fiscal No.20904-1-2012, 2012
- Tribunal Fiscal, Resolución del Tribunal Fiscal No.226-Q-2016, 2016
- Tribunal Fiscal, Resolución del Tribunal Fiscal No.1918-Q-2016, 2016
- Tribunal Fiscal. *Manual de Procedimiento de Cobranza Coactiva*. Recuperado de:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/cobranzacoactiva/Manual%20de%20Cobranza%20Coactiva.pdf
- Tribunal Fiscal. *Manual de Procedimiento de Quejas*. Recuperado de:
https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/documentos/quejas/manual%20queja.pdf
- Torres, J. (Ed.). (2017). *La Teoría del Garantismo: Poder y constitución en el Estado contemporáneo*. Recuperado de:
<https://www.redalyc.org/jatsRepo/851/85150088005/html/index.html>.
- Huapaya, R. (2006). *Tratado del proceso Contencioso Administrativo*. 1era ed. Lima: Jurista Editores.
- Priori, G. (2009). *Comentarios a la Ley del Proceso Contencioso Administrativo*. 4a ed. Lima.

Yauri, E. & Capillo, S. (1 Ed.). (2017). *Comentarios a las modificaciones de los Procedimientos Tributarios y Aduaneros: hacia una relación de equidad*. Recuperado de [Comentarios a las modificaciones de los Procedimientos Tributarios y Aduaneros: hacia una relación de equidad \(lpderecho.pe\)](http://lpderecho.pe)

Zegarra, D. (2006). Control Judicial de la discrecionalidad administrativa: Viejo problema y excursus (sus alcances en la Doctrina Española). *Revista de Derecho Administrativo*, 1, 33-62

