

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD  
CATÓLICA DEL PERÚ**

**Escuela de Posgrado**



Análisis constitucional del criterio jurisprudencial de observancia  
obligatoria establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-  
2019

Trabajo de Investigación para obtener el grado académico de  
Maestro en Derecho Tributario  
que presenta:

***Luis Antonio Tezen De La Cruz***

Asesor:

***Juan Carlos Diaz Colchado***

Lima, 2023

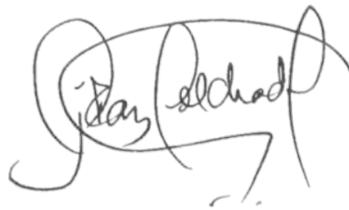
## Informe de Similitud

Yo, DIAZ COLCHADO, JUAN CARLOS, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de la tesis/el trabajo de investigación titulado ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DEL CRITERIO JURISPRUDENCIAL DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA ESTABLECIDO EN LA RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N° 07308-2-2019, del/de la autor(a) TEZEN DE LA CRUZ, LUIS ANTONIO, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 29 %. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 19/09/2023.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de Suficiencia Profesional, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha:

Lima, 19 de setiembre de 2023

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: <u>DIAZ COLCHADO, JUAN CARLOS</u>	
DNI: 41168411	Firma 
ORCID: 0000-0001-5602-7673	

A mi querida tía Celinda por brindarme la oportunidad de poder alcanzar uno de mis sueños  
como fue estudiar en la PUCP.

A mi madre por orientar mi camino.

A mis adorados sobrinos: Haziél y Keysi.

**Luis Tezen**



## RESUMEN

La Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 estableció como jurisprudencia de observancia obligatoria que las observaciones recogidas por el deudor tributario mediante declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, que coinciden con el resultado final de la actividad de fiscalización, no son susceptibles de impugnación. Dicho criterio jurisprudencial resulta controversial pues establecería una limitación al derecho de impugnación del contribuyente que no se encuentra expresada por norma jurídica alguna. Así, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo general determinar si el criterio jurisprudencial establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 resulta compatible con el derecho a impugnar las decisiones administrativas en materia tributaria. Para alcanzar dicho objetivo general, identificamos el contenido constitucional del derecho a la impugnación de decisiones administrativas en materia tributaria a partir de la jurisprudencia constitucional, luego, argumentamos la autodeterminación de la deuda tributaria como elemento del deber constitucional de contribuir; además, evaluamos la ponderación subyacente, entre el deber constitucional de contribuir y el derecho a la impugnación de decisiones administrativas, en la configuración legal de los recursos impugnatorios en sede administrativa tributaria. Finalmente, aplicamos el test de proporcionalidad al criterio establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 y llegamos a la conclusión que el referido criterio no logra superar el subprincipio de necesidad; por lo que, dicho criterio jurisprudencial debería ser dejado sin efecto por su incompatibilidad con el derecho del contribuyente a impugnar las decisiones administrativas en materia tributaria.

**Palabras claves:** derecho de impugnación, deber de contribuir, fiscalización.

# ÍNDICE

<b>RESUMEN.....</b>	<b>1</b>
<b>ÍNDICE .....</b>	<b>2</b>
<b>CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>3</b>
1. Problema de Investigación .....	3
2. Hipótesis.....	5
3. Objetivos .....	5
4. Enfoque metodológico .....	6
<b>CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE .....</b>	<b>8</b>
1. El derecho a la impugnación de decisiones administrativas .....	8
2. El Deber constitucional de contribuir.....	17
3. Test de proporcionalidad.....	24
4. Balance teórico de los conceptos basilares de la investigación .....	32
<b>CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....</b>	<b>34</b>
1. La autodeterminación de la deuda tributaria como elemento del deber constitucional de contribuir, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano.....	34
2. El contenido constitucional del derecho a la impugnación de decisiones administrativas en materia tributaria a partir de la jurisprudencia constitucional.....	36
3. La ponderación subyacente, entre el deber constitucional de contribuir y el derecho a la impugnación de decisiones administrativas, en la configuración legal de los recursos impugnatorios en sede administrativa tributaria. ....	42
<b>CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN .....</b>	<b>44</b>
1. Validez constitucional del criterio jurisprudencial establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 .....	45
2. Una alternativa al criterio jurisprudencial establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019, a partir de una interpretación conforme a la Constitución. ....	52
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>54</b>
<b>REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>56</b>

# CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN

## 1. Problema de Investigación

Durante el año 2018 en las Salas del Tribunal Fiscal se mantenía dos criterios disímiles ante una misma controversia jurídica: ¿las observaciones recogidas por el deudor tributario a través de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, que coinciden con el resultado final de la actividad de fiscalización, son susceptibles de impugnación?

Ante dicha interrogante existía un primer criterio jurisprudencial consistente en que tales observaciones no eran susceptibles de impugnación al no constituir “reparos” en sentido estricto (véase la RTF N°.4987-3-2018 y RTF N°.05427-9-2018). Esta primera posición parte de la idea que el contribuyente es responsable del contenido de las declaraciones determinativas que presenta a la Administración Tributaria y, además, la imposibilidad que existiría de dejar sin efecto una declaración jurada rectificatoria que ha sido declarada correcta al culminar un procedimiento de fiscalización tributaria.

Es decir, en esta primera posición, se hace énfasis a la obligación formal del contribuyente de presentar sus declaraciones determinativas de manera adecuada y responsable. Dicha exigencia de actuar con diligencia en la presentación de las declaraciones determinativas podría enmarcarse en el deber constitucional de contribuir.

En sentido contrario, otra Sala consideraba que aquellas observaciones recogidas por el contribuyente en un procedimiento de fiscalización eran posibles de ser objeto de impugnación puesto que corresponde al procedimiento contencioso tributario evaluar los actos administrativos de la Administración Tributaria (véase la RTF N°.02125-1-2018).

Esta segunda postura se sustenta en la distinción del fin constitucional perseguido por el procedimiento de fiscalización tributaria (determinación correcta de la obligación tributaria sustantiva) y el fin constitucional perseguido por el procedimiento contencioso tributario (conformidad del acto administrativo tributario al orden jurídico).

Ante dicha divergencia de criterios, con fecha 12 de julio de 2019, en reunión de Sala Plena el Tribunal Fiscal estableció como criterio jurisprudencial de observancia obligatoria que las observaciones recogidas por el deudor tributario a través de una declaración jurada rectificatoria

que ha surtido efectos, que coinciden con el resultado final de la actividad de fiscalización, no son susceptibles de impugnación.

Dicho criterio jurisprudencial, resulta muy discutible pues establecería una limitación al derecho de impugnación del contribuyente que no se encuentra expresada por norma jurídica alguna. Justamente por ello, corresponde preguntarnos si la limitación que impone el Tribunal Fiscal al derecho fundamental a impugnar las decisiones administrativas en materia tributaria, con la finalidad de promover el deber constitucional de contribuir, supera el test de proporcionalidad.

En tal sentido, determinaremos si el criterio jurisprudencial establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 resulta compatible con el derecho fundamental a impugnar las decisiones administrativas en materia tributaria.

Debiéndose recordar que una resolución de observación obligatoria del Tribunal Fiscal no agota el debate jurídico en cuanto al tópico resuelto sino todo lo contrario, es un insumo intelectual para llevar a cabo un análisis de validez jurídica por parte del foro académico y de los tribunales que administran justicia.

Nuestra problemática claramente reviste un carácter constitucional por cuanto se evaluará la afectación de un derecho basilar de cualquier Estado Democrático y Social de Derecho como es el derecho a impugnar las decisiones administrativas.

Dicho derecho fundamental encuentra una de sus manifestaciones en los recursos administrativos que hoy en día no solo deben verse como privilegios de la Administración, sino que debe ser analizados a partir de la cláusula del Estado Social de Derecho (Benavides y Ospina, 2012, p.88).

De tal manera, conforme señala Hensel (2005, p.289-290), no debe ser una excepción sino una regla general la existencia de mecanismos de tutela que permitan la modificación de los actos administrativos tributarios.

Obviamente dicha regla general tendrá límites a partir de la tutela de otros valores y principios constitucionales. Precisamente, el examen analítico de un posible límite constitucional al derecho de impugnar las decisiones administrativas en materia tributaria, forma parte del objetivo de nuestro trabajo de investigación. A fin de cuentas, como bien lo señala el profesor Priori (2019,

p.115), resulta claro que el reto del legislador es regular un sistema de impugnación que no implique el menoscabo de otros derechos fundamentales.

Finalmente, nuestra problemática también manifiesta una relevancia económica en tanto dicho criterio jurisprudencial podría significar una menor litigiosidad tributaria lo que se traduciría en ahorro de recursos del Estado. O, en su defecto, se podría presentar un aumento de la litigiosidad tributaria, a nivel judicial, por cuanto los contribuyentes podrían legítimamente pretender que se les inaplique el criterio establecido como de observancia obligatoria por el Tribunal Fiscal.

## **2. Hipótesis**

El derecho a impugnar decisiones administrativas en materia tributaria como todo derecho fundamental no es de carácter absoluto, sino que admite limitaciones a partir de la tutela de otros principios constitucionales. Siendo el test de proporcionalidad la metodología más idónea, en la actualidad, para evaluar si la limitación a un derecho fundamental resulta justificada y razonable.

En dicho contexto, el criterio jurisprudencial establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 al ser evaluado través del test de proporcionalidad no logra superar el subprincipio de necesidad; por lo que, dicho criterio jurisprudencial debería ser dejado sin efecto por su incompatibilidad con el derecho fundamental del contribuyente a impugnar las decisiones administrativas en materia tributaria.

Por lo tanto, la restricción del derecho a impugnar las decisiones administrativas establecida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 resulta irrazonable e injustificada.

## **3. Objetivos**

### **3.1. Objetivo general**

Determinar, a través del test de proporcionalidad, si el criterio jurisprudencial establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 resulta conforme al derecho a impugnar las decisiones administrativas en materia tributaria.

### **3.2. Objetivos específicos**

- Identificar el contenido constitucional del derecho a la impugnación de decisiones administrativas en materia tributaria a partir de la jurisprudencia constitucional.

-Argumentar la autodeterminación de la deuda tributaria como elemento del deber constitucional de contribuir, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano.

-Evaluar la ponderación subyacente, entre el deber constitucional de contribuir y el derecho a la impugnación de decisiones administrativas, en la configuración legal de los recursos impugnatorios en sede administrativa tributaria.

#### **4. Enfoque metodológico**

La investigación presenta tanto un enfoque jurisprudencial como un enfoque de argumentación jurídica constitucional.

Para el enfoque jurisprudencial se tuvo en consideración, en primer lugar, la resolución del Tribunal Fiscal que estableció el criterio jurisprudencial objeto de nuestra investigación.

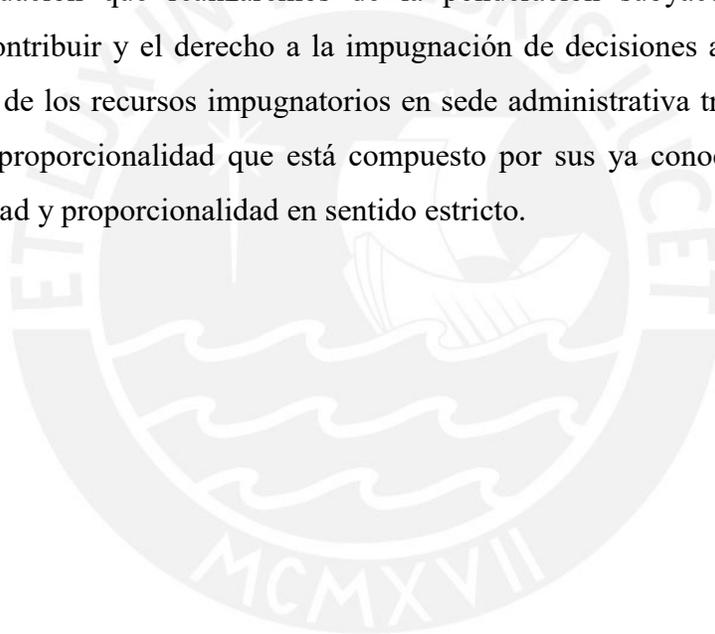
En segundo lugar, buscamos todas las sentencias del Tribunal Constitucional (con pronunciamiento de fondo) que desarrollan el deber constitucional de contribuir, emitidas en el periodo comprendido entre el año 2002 al año 2021 y publicadas en su portal web. La elección del periodo responde al hecho que con antelación al año 2002 no existe, al menos en la base de datos jurisprudencial del portal web del Tribunal Constitucional, referencia expresa al deber constitucional de contribuir. Optando por la sentencia que por primera vez hizo referencia expresa al deber constitucional de contribuir (Exp. N° 2727-2002-AA/TC) y aquellas sentencias que fijaron un criterio argumentativo particular sobre el deber constitucional de contribuir, dejando de lado aquellas sentencias que reiteran lo ya expresado en una sentencia anterior.

Finalmente, buscamos todas las sentencias del Tribunal Constitucional (con pronunciamiento de fondo) que desarrollan el derecho fundamental a impugnar decisiones administrativas en materia tributaria, emitidas en el periodo comprendido entre el año 1996 al año 2021 y publicadas en su portal web. La elección del periodo responde al hecho que con antelación al año 1996 no existe, al menos en la base de datos jurisprudencial del portal web del Tribunal Constitucional, alguna sentencia que se pronuncie respecto a los límites del derecho a impugnar decisiones administrativas. Optando por la sentencia que por primera vez analizó los límites del derecho a impugnar decisiones administrativas en materia tributaria y aquellas sentencias que fijaron un criterio argumentativo particular sobre el precitado derecho fundamental, dejando de lado aquellas sentencias que reiteran lo ya expresado en una sentencia anterior.

De tal manera, el enfoque jurisprudencial se realizó en el análisis de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019, 8 sentencias del Tribunal Constitucional referidas a la exigencia del cumplimiento de obligaciones formales por parte del contribuyente como parte de su parte del deber constitucional de contribuir y 4 sentencias del Tribunal Constitucional referidas al derecho fundamental a impugnar decisiones administrativas en materia tributaria.

Asimismo, dicha actividad de análisis jurisprudencial se llevó a cabo mediante fichas de análisis documental cuyo contenido tendrá la siguiente estructura: hechos relevantes del caso, disposiciones normativas en controversia, ratio decidendi y análisis del investigador.

Mientras que el enfoque de argumentación jurídica constitucional se manifiesta con especial énfasis en la evaluación que realizaremos de la ponderación subyacente, entre el deber constitucional de contribuir y el derecho a la impugnación de decisiones administrativas, en la configuración legal de los recursos impugnatorios en sede administrativa tributaria. Para ello se utilizará el test de proporcionalidad que está compuesto por sus ya conocidos sub principios: adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.



## **CAPÍTULO II: ESTADO DEL ARTE**

En el presente capítulo analizaremos los conceptos teóricos basales de nuestra investigación, a partir de lo señalado por doctrina nacional, extranjera y sentencias del Tribunal Constitucional. Así, se intentará delimitar *prima facie* el concepto y contenido constitucional del derecho a la impugnación de decisiones administrativas, luego analizaremos la distinción entre el derecho a la impugnación de decisiones administrativas con la pluralidad de instancias en sede administrativa.

Acto seguido intentaremos arribar a una definición del deber constitucional de contribuir a partir de la teoría de los deberes jurídicos y de la teoría de los deberes constitucionales. Para luego determinar su contenido a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.

Finalmente explicaremos el fundamento y metodología de aplicación del principio de proporcionalidad ante supuestos de colisión de principios.

### **1. El derecho a la impugnación de decisiones administrativas**

#### **1.1. Concepto**

El derecho a la impugnación de decisiones administrativas podemos conceptualizarlo como la facultad que tiene todo ciudadano de solicitar se deje sin efecto cualquier decisión de la Administración Pública que pretenda afectar de manera definitiva su esfera jurídica. Dicha facultad podrá ser ejercida mediante recursos administrativos o una demanda contenciosa administrativa (o, excepcionalmente, de amparo) en la vía judicial.

Para una mejor comprensión del concepto de derecho a la impugnación de decisiones administrativas, es conveniente conocer cuál sería el fundamento del referido derecho. Discernir cuál es la razón para exigir el reconocimiento de nuestro derecho a la impugnación de decisiones administrativas.

Según Jordán (2005, p. 72) el derecho de impugnación en general no tiene como fundamento la corrección de yerros sino la posible existencia de un agravio real y efectivo. En sentido contrario, Priori (2019, p.113) la impugnación tiene como fundamento la revisión de una decisión ante posibles errores de juicio o de procedimiento.

Consideramos que ninguno de los dos autores se equivoca sino que sus posturas dan énfasis bien al control de la actividad del Estado o bien a la tutela del ciudadano. A nuestra consideración, siguiendo lo señalado por Ariano (2003, p. 402), el fundamento del derecho a impugnar reside no solo en la corrección de errores sino también en la limitación del uso arbitrario del poder, a fin de cuentas esto último necesariamente generaría un agravio real y efectivo. De criterio similar, haciendo referencia al principio constitucional de interdicción de la arbitrariedad, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Exp. N° 3741-2004-AA/TC (véase fundamento 28).

A su vez, tanto Priori (2019, p.113) como Jordán (2005, p. 80) consideran que el derecho a impugnar es una manifestación del derecho de defensa. Mientras que Ariano (2003, 402) afirma que las impugnaciones forman parte del debido proceso.

El profesor Priori parte de una concepción amplia del derecho de defensa que no se limita a que la persona tenga conocimiento que se encuentra comprendido en un proceso, además que pueda probar y alegar lo que considere conveniente, sino también a impugnar las decisiones que incurran en errores de juicio o de procedimiento. De igual manera, Jordán expone una concepción amplia del derecho de defensa que incluiría el derecho a impugnar.

Sin embargo, tales concepciones del derecho a impugnar parten de una visión desde el proceso judicial y no desde el procedimiento administrativo.

Como bien señala la profesora Barrero (2003, p.57-58), ya sea que compartamos la postura del concepto unitario de proceso o la postura reduccionista del concepto como proceso limitado al ámbito judicial, en cualquier circunstancia no se niega las características particulares del procedimiento administrativo y el proceso judicial. La cuestión radica en determinar en qué instituciones o principios jurídicos tales características particulares tendrán un impacto.

Así, por ejemplo, el profesor peruano Huapaya (2015, p. 142-145) se adhiere a la concepción unitaria de proceso, pero reconoce la diferencia entre el contenido del debido proceso judicial y el debido procedimiento administrativa.

Nosotros consideramos que lo relevante es identificar las características particulares del procedimiento administrativo y el proceso judicial, además de las implicancias prácticas de tal análisis comparativo. La disquisición sobre el concepto unitario o reduccionista del proceso pasa

un plano teórico y dependerá exclusivamente de la importancia que brindemos a las características particulares del procedimiento administrativo en relación al proceso judicial.

En cuanto a si el derecho a impugnar en sede administrativa es una manifestación o no del derecho de defensa, debemos advertir que no es posible encontrar doctrina jurídica relevante que brinde alguna respuesta directa a la interrogante. La doctrina administrativista ha dedicado más esfuerzos al análisis de los recursos administrativos como instrumento típico que permite ejercer el derecho a impugnar en sede administrativa antes que el contenido y estructura del referido derecho a impugnar en sede administrativa. Pareciera que no tienen en cuenta que detrás de esos recursos legales hay un derecho fundamental, que tiene una aproximación teórica distinta a la de los recursos o medios impugnatorios.

Como muestra de lo indicado, tenemos a Benavides y Ospina (2012, p.88-90) quienes consideran que los recursos administrativos son una manifestación del derecho de defensa del ciudadano. Mientras que Farfán (2015, p. 234) y Huapaya (2015, p. 152) afirman que los recursos administrativos están vinculados con el derecho de defensa y el debido procedimiento.

En todo caso, para intentar responder la pregunta sobre si el derecho a impugnar en sede administrativa es una manifestación o no del derecho de defensa , en primer lugar deberíamos delimitar el contenido del derecho de defensa en vía administrativa. Sobre ello podemos encontrar distintas posturas.

Así, tenemos a Bocanegra (2004, p.189) quien considera que el contenido del derecho de defensa previsto para el proceso judicial es el mismo para las actuaciones administrativas.

Dicha concepción amplia del derecho de defensa en sede administrativa puede ser contrastada con una concepción más restrictiva. Así, por ejemplo, la profesora madrileña Beladiez (1994, p. 137) considera que el derecho de defensa ante la Administración Pública se circunscribe a que la persona pueda intervenir en el procedimiento administrativo de tal manera que el Estado no afecte los intereses del ciudadano sin antes haberle brindado la posibilidad de ser oído.

Por lo que si compartieramos la distinción entre procedimiento administrativo en estricto y el procedimiento administrativo recursivo, como lo hace García de Enterría y Fernández (2005, p. 452), y además lo expuesto por Beladiez (1994, p.137) entonces concluiríamos que el derecho a impugnar las decisiones administrativas no constituye una manifestación del derecho de defensa.

Conforme se aprecia, a nivel teórico, nuestra respuesta a la interrogante planteada va depender de la amplitud del ámbito de protección que reconozcamos al derecho de defensa en vía administrativa.

A diferencia de la falta de análisis doctrinal, sobre si el derecho de impugnación de decisiones administrativas es una manifestación o no del derecho de defensa, en el plano jurisprudencial sí ha sido posible encontrar posibles respuestas a nuestra interrogante.

De tal manera, el Tribunal Constitucional peruano ha señalado que el derecho a impugnar en sede administrativa es un derecho constitucional que forma parte tanto del debido proceso, del derecho de defensa y derecho de petición. Véase, de manera ejemplificativa, la sentencia recaída en el Exp. N° 3741-2004-AA/TC.

Así, al adoptar el Tribunal Constitucional un concepto amplio del derecho de defensa en sede administrativa es posible concluir que, más allá de disquisiciones teóricas, en nuestro orden jurídico constitucional el derecho a impugnar decisiones administrativas es una manifestación del derecho de defensa.

Lo que sí debemos rechazar es que el derecho a impugnar en sede administrativa forme parte del derecho de petición. Desde su origen histórico, en el Bill of Rights de 1628, el derecho de petición es el derecho que tiene toda persona de solicitar algo a una autoridad competente, respecto de lo cual no se tiene derecho (Rubio, 1999, p. 404). En cambio, el ejercicio del derecho a impugnar decisiones administrativas supone que el administrado solicite se deje sin efecto una decisión de la Administración Pública sustentándose en que es titular de un derecho, es decir, su pretensión se encuentra sustentada mínimamente en la materialización de alguno de sus derechos.

Lo expuesto en el párrafo anterior coincide con lo expuesto por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Exp. N° 1042-2002-AA/TC:

“[...] el derecho de petición ha sido configurado como una facultad constitucional que se ejerce individual o colectivamente y que no se encuentra vinculada con la existencia en sí de un derecho subjetivo o de un interés legítimo que necesariamente origina la petición” (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Exp. N° 1042-2002-AA/TC, fundamento jurídico 2.2.1).

De tal manera, en la sentencia recaída en el Exp. N° 1042-2002-AA/TC, se delimitó el contenido esencial del derecho fundamental de petición y se precisó que las solicitudes de derecho, como las formuladas en mérito al derecho de impugnar decisiones administrativas, quedan fuera de su ámbito de protección. Por lo que, al menos en nuestro Derecho interno, el derecho a impugnar decisiones administrativas no forma parte del derecho de petición.

Por otro lado, para comprender el rol de la impugnación en el ámbito administrativo debemos tener en consideración un postulado basilar del acto administrativo: la búsqueda de la verdad (también conocido como principio de verdad material).

A diferencia del proceso judicial donde un tercero decide a partir de los datos fácticos alegados por las partes procesales, en el procedimiento administrativo es obligación de la Administración Pública acreditar los hechos que dan mérito a la expedición del acto administrativo (Maurer, 2011, p. 242). Ello ha sido establecido expresamente en la legislación peruana a través del principio de verdad material desarrollado en la Ley N° 27444.

En mérito a dicho postulado basilar del acto administrativo, como bien señala Cassagne (2013, p. 28) y Hensel (2005, p.289-290) no es posible reconocer a la firmeza como característica esencial del acto administrativo. Debiéndose rechazar afirmaciones como las de Farfán (2015, pág. 235) que se refieren a una estabilidad jurídica de las decisiones administrativas. Los actos administrativos, como cualquier otro acto emanado del Estado, deben ser objeto de control.

Sobre el derecho a impugnar decisiones administrativas en el ámbito administrativo tributario, debemos precisar que las limitaciones a la labor del intérprete previstas en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario (prohibición de interpretación extensiva y prohibición de integración normativa) no se aplican a las disposiciones normativas tributarias que restringen derechos.

Ya nuestra Corte Suprema en la Casación N° 4392-2013-Lima concluyó, en calidad de precedente vinculante, que tales limitaciones previstas en la mencionada Norma VIII no es

aplicable a todas las disposiciones normativas tributarias, sino que en esencia resulta aplicable a aquellas disposiciones que restringen derechos o establecen obligaciones<sup>1</sup>.

Por lo que nada impide que la interpretación de las disposiciones normativas tributarias relacionadas a la impugnación de los actos administrativos tributarios, en sede administrativa, no se realice mediante una interpretación extensiva o utilizando el procedimiento analógico que pretenda promover la materialización del derecho fundamental a impugnar las decisiones administrativas. Ello también de conformidad con el principio *pro homine* (interpretación más favorable a la persona).

En síntesis, de conformidad a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano, el derecho a la impugnación de decisiones administrativas es el derecho que tiene todo ciudadano de solicitar se deje sin efecto cualquier decisión de la Administración Pública que pretenda afectar de manera definitiva su esfera jurídica. Dicho derecho se fundamenta no solo en la posibilidad de activar la facultad de revisión de los actos administrativos (corrección de errores) sino también en la limitación del uso arbitrario del poder.

Asimismo, el derecho a la impugnación de decisiones administrativas en nuestro orden jurídico constitucional es una manifestación del derecho de defensa mas no del derecho de petición. Por último, en razón de la búsqueda de la verdad como fin de la actividad administrativa, no es posible reconocer a la firmeza como característica esencial del acto administrativo a la firmeza. En cambio sí podría reconocerse como característica del acto administrativo su control posterior por autoridad administrativa o judicial.

## **1.2. El contenido constitucional del derecho a la impugnación de decisiones administrativas**

En la sentencia recaída en el Exp. N° 3741-2004-AA/TC nuestro Tribunal Constitucional ha señalado que el derecho a la impugnación de decisiones administrativas es la facultad que tiene todo ciudadano de solicitar se deje sin efecto las decisiones de la Administración Pública. Dicha

---

<sup>1</sup> La controversia se suscitó por la aplicación del artículo 85° de la Ley del Impuesto a la Renta: obligación de pagos a cuenta. Entendiendo la Corte Suprema que era necesario precisar cómo debía ser la actividad interpretativa en materia tributaria.

facultad podrá ser ejercida mediante recursos impugnatorios en la sede administrativa o bien a través de la vía judicial a través de un proceso contencioso administrativo o recurso de amparo.

Mientras que en la sentencia recaída en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC, de fecha 10 de mayo de 2016, se ratifica lo expresado en la sentencia recaída en el Exp. N° 3741-2004-AA/TC y se agrega que si bien el derecho a la impugnación de decisiones administrativas es un derecho de configuración legal; no obstante, como derecho fundamental exige la existencia de contenidos mínimos que deben ser respetados por el Estado.

De tal manera, según la sentencia recaída en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC, el contenido mínimo del derecho a impugnar decisiones administrativas impide que se prohíba o restrinja la posibilidad de impugnar en sede administrativa las resoluciones susceptibles de afectar derechos o intereses legítimos de los administrados.

Dicho criterio, debe ser concordado con la sentencia recaída en el Exp. N° 04532-2013-PA/TC, de fecha 16 de agosto de 2018, que reconoce expresamente que el derecho a impugnar decisiones administrativas no es un derecho absoluto, sino que puede admitir ciertas restricciones.

De tal manera, nuestro Tribunal Constitucional considera que el derecho a impugnar decisiones administrativas no es un derecho absoluto, pero sí cuenta con un contenido constitucional mínimo que impide se prohíba o restrinja la posibilidad de impugnar en sede administrativa.

Asimismo, debemos precisar, que el derecho a impugnar decisiones administrativas sea de configuración legal se debe entender en el sentido que el legislador tiene la tarea de culminar la delimitación del contenido esencial del derecho fundamental. Sin embargo, dicha actividad legislativa no es de libre discrecionalidad, sino que tendrá como límite el precitado contenido esencial del derecho fundamental (fundamento 12 de la Sentencia recaída en el Exp. N° 1417-2005-PA/TC).

Finalmente, debemos precisar que el contenido constitucional del derecho a impugnar específicamente las decisiones de la Administración Tributaria, a partir de novedosa jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional, es materia de especial análisis en el Capítulo II del trabajo de investigación por razones metodológicas y de extensión.

### **1.3. Derecho fundamental a la impugnación de decisiones administrativas y su distinción con la pluralidad de instancias**

El derecho fundamental a la pluralidad de instancia es la garantía que tiene el sujeto procesal de que lo resuelto por un órgano jurisdiccional sea revisado por un órgano jurisdiccional de jerarquía superior, siempre que se haya utilizado el recurso pertinente y dentro del plazo establecido por ley (véase el fundamento 9 de la Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Exp. N° 4235-2010-PHC/TC). La pluralidad de instancias forma parte del derecho al debido proceso y se materializa a través de los medios impugnatorios otorgados por el sistema procesal (Morales, 2014, p.47).

Respecto al derecho fundamental a la pluralidad de instancia surge la interrogante si presenta alguna conexión, ya sea de carácter género-especie o *sine qua non*, con el derecho fundamental a la impugnación en sede administrativa. La respuesta a dicha interrogante va a depender, tal como explicamos en párrafos anteriores, de si se considera posible extrapolar de manera irrestricta el derecho a la pluralidad de instancia propio del proceso judicial al procedimiento administrativo.

En la doctrina encontramos respuestas negativas como la del profesor Landa (2012, p. 19) quien considera que el derecho a la pluralidad de instancias es exclusivo de las personas que se someten a un órgano jurisdiccional. En el mismo sentido se expresa Huapaya (2015, p. 157) sustentándose en que el derecho al debido procedimiento administrativo al ser uno de configuración legal reconoce a la Administración Pública la libertad de estructurar sus procedimientos administrativos ya sea de instancia única o instancia plural.

En cuanto a la jurisprudencia, inicialmente el Tribunal Constitucional Peruano consideraba que la pluralidad de instancias era una exigencia constitucional tanto en el proceso judicial como en el procedimiento administrativo. Ello a partir de una equiparación inmotivada del debido proceso administrativo con el debido proceso judicial (véase las sentencias recaídas en los Exp. N° 404-98-AA/TC, Exp. N° 00021-1997-AA/TC y Exp. N° 441-98-AA/TC).

A partir de la sentencia recaída en el Exp. N° 010-2001-AI/TC el Tribunal Constitucional precisó que la pluralidad de instancias no formaba parte del contenido esencial del debido proceso administrativo como sí formaba parte del contenido esencial del debido proceso judicial. Dicho razonamiento se sostiene en que el Estado Constitucional de Derecho únicamente garantiza una

solución de conflictos imparcial a través del proceso judicial. De tal manera, la vía administrativa no podría considerarse como un mecanismo natural de solución de conflictos pues carece de garantías mínimas de imparcialidad.

Luego, en la sentencia recaída en el Exp. N° 2209-2002-AA/TC el Tribunal Constitucional reafirma su postura respecto a que la pluralidad de instancias no formaba parte del debido proceso administrativo a comparación del debido procesal judicial. Añadiendo que no se debe extrapolar irreflexivamente las garantías del debido proceso judicial al debido proceso administrativo.

Un razonamiento similar al del Tribunal Constitucional peruano lo encontramos en el jurista alemán Maurer (2011, p. 300) quien señala que las diferencias entre la sentencia judicial y el acto administrativo impiden transponer irreflexivamente las conclusiones del Derecho Procesal a las actuaciones de la Administración Pública.

De tal manera, señala Maurer (2011, p.301) que el proceso judicial está sujeto a numerosas garantías (entre ellas la imparcialidad del órgano decisor) que pretenden asegurar una decisión materialmente correcta, en cambio, el procedimiento administrativo suele estar diseñado en interés de la Administración y a la consecución de sus fines de manera eficiente e informal, con menos garantías. Esto sucede en nuestra legislación conforme señala Huapaya (2015, p.146) al considerar que en el ámbito judicial se presentan mayores garantías del debido proceso a comparación de lo que sucede en sede administrativa.

Ahora bien, retornando al análisis jurisprudencial, en la sentencia recaída en el Exp. N° 3741-2004-AA/TC el Tribunal Constitucional volvió a reiterar que no constituye un derecho fundamental la pluralidad de instancias en sede administrativa. Dicho razonamiento se sustenta en que, ante la falta de pluralidad de instancias en sede administrativa, el administrado tendrá la posibilidad de impugnar la decisión administrativa en la vía judicial a través del proceso contencioso administrativo o del proceso constitucional de amparo. Así también, ha sido precisada su entendimiento como instancia plural a la existencia de al menos dos instancias judiciales de resolución de conflictos (sentencia recaída en el Expediente N° 010-2001-AI/TC, fundamento jurídico 3).

En razón de lo expuesto, advertimos que el derecho fundamental a la pluralidad de instancia ha sido configurado por el máximo intérprete de nuestra Constitución como una garantía exclusiva

del ámbito judicial, no perteneciente al ámbito administrativo, y siendo una de sus manifestaciones implícitas el derecho de acceso a los recursos (también llamado derecho a recurrir las resoluciones judiciales). Teniendo como aspecto en común con el derecho a impugnar las decisiones administrativas que ambos derechos fundamentales son de configuración legal y guardan conexión con el derecho de defensa.

De tal manera, en la jurisprudencia actual del Tribunal Constitucional conforme se advierte en la sentencia recaída en el Exp. N° 02089-2020-PA/TC, tanto el derecho fundamental a la pluralidad de instancias como el derecho de acceso a los recursos (o a recurrir las resoluciones judiciales) se circunscriben exclusivamente al proceso judicial.

En conclusión, en nuestro orden constitucional el derecho a la pluralidad de instancia no guarda ningún tipo de vinculación jurídica con el derecho a la impugnación de decisiones administrativas.

## **2. El Deber constitucional de contribuir**

### **2.1. Deberes constitucionales: Concepto y fundamentos**

Las posturas teóricas sobre el deber constitucional intentan partir de la adopción de un concepto de deber jurídico a partir de la Teoría General de Derecho. Así, respecto al deber jurídico, encontramos teorías predictivistas (Holmes, 2012, p. 68), teorías normativas (Kelsen, 1982, p. 63-67) y teorías no imperativistas (Hart, 2009, p. 112).

Las teorías predictivistas definen al deber jurídico como la probabilidad de sufrir un castigo al no cumplir con una conducta exigida por una norma. Sin embargo, tal definición no resulta válida pues “muchas veces se tiene una obligación y no se sufre ningún mal si se incumple” (Peces-Barba, 1987, p. 333).

A su vez, las teorías normativas definen al deber jurídico a partir de un ligamen indisoluble entre mandato y sanción (Bobbio, 2012, p. 61).

Mientras que para las teorías no imperativistas, como la postulada por Hart (2009, p. 111-114), la existencia de un deber jurídico no queda supeditado necesariamente a una sanción sino basta la exigencia normativa de una determinada conducta y un rechazo social ante su incumplimiento.

De las tres teorías sobre el deber jurídico, descritas en los párrafos anteriores, nos adherimos a la última: teoría no imperativista. Una adhesión a las teorías normativas implicaría aceptar que

desde el punto de vista externo es imposible hablar de deberes jurídicos sin la previsión de consecuencias jurídicas ante su incumplimiento (Guastini, 2019, p. 107), lo cual debemos rechazar pues con ello estaríamos negando la existencia de buenos ciudadanos para quienes las sanciones son innecesarias para que cumplan los deberes impuestos por las reglas (Shapiro, 2014, p. 103-105).

De tal manera, entendemos como deberes jurídicos como aquellas conductas establecidas como obligatorias por una norma jurídica válida. Ahora bien, corresponde analizar el concepto de deberes constitucionales, describir brevemente la génesis de los deberes constitucionales y analizar su rol en el Estado Social y Democrático Constitucional.

Existe dos tipos de propuestas para definir los deberes constitucionales: una de carácter amplio y otra de carácter estricto. Una primera definición amplia de deberes constitucionales la encontramos en Peces-Barba (1987, p.336) quien señala que los deberes constitucionales son “deberes jurídicos que se refieren a dimensiones básicas de la vida del hombre en sociedad, a bienes de primordial importancia, generalmente en el ámbito constitucional”.

Dicho concepto amplio es rechazado por Rubio (2001, p. 17-18) quien considera que no cualquier enunciado normativo constitucional que contenga el término “deber” es un deber constitucional en sentido estricto sino solo aquellos deberes que cumplan dos características: autonomía y generalidad. La autonomía exige que no sea una mera consecuencia directa de algún derecho o institución garantizada por la Constitución. Mientras que la generalidad importa que no sea una carga para un determinado grupo social sino para todos los ciudadanos.

A su vez, Díaz (2012), reconociendo la utilidad teórica del concepto en sentido estricto propuesto por Rubio, propone un concepto amplio de deber constitucional. Indica que los deberes constitucionales son “conductas o actuaciones que la Constitución impone o dirige formalmente a los individuos o a los ciudadanos” (p.63).

A efectos de conveniencia práctica, para el presente trabajo de investigación, adoptamos la propuesta del concepto amplio de Peces-Barba (1987) la cual consideramos una posición intermedia entre lo propuesto por Díaz (2012) y Rubio (2001).

El concepto amplio de Peces-Barba (1987) no resulta tan laxo como el concepto expresado por Díaz (2012) sino que delimita los deberes a un criterio material similar a la exigencia de

generalidad: cuando señala “dimensiones básicas de la vida del hombre en sociedad”. A su vez, no resulta tan restringido como el de Rubio (2001) que podría originar problemas al momento de evaluar si un determinado deber cumple con el requisito de autonomía.

Fue después de la Revolución Francesa de 1789 que los deberes dejaron de interesar solo a la esfera moral<sup>2</sup> y juridizarse especialmente en las Constituciones Políticas: Constitución Política Francesa de 1793 y Constitución Política Francesa de 1795 (Goig, 2011, p. 112). Aquí los deberes jurídicos derivaban de la relación súbdito-soberano (Peces-Barba, 1987, p. 330).

Luego, se reconocieron en las Constituciones los denominados deberes constitucionales recíprocos, es decir, aquellos que reconocen no solo un deber del ciudadano al Estado sino también del Estado con el ciudadano (Goig, 2011, p.113). Estos deberes se originan por la exigencia del sometimiento de todos (incluyendo gobernantes) a la ley, tal exigencia a su vez fue impuesta por el Estado de Derecho (Peces-Barba, 1987, p. 332).

En un primer momento encontramos estos deberes recíprocos en el Estado Liberal. Aquí los deberes se fundamentaban y encontraban sus límites en los derechos: un deber negativo de abstención. Sin embargo, con el paso del Estado Liberal al Estado Social, con la atribución de funciones positivas al Estado que tiene por finalidad satisfacer las necesidades humanas básicas (Peces-Barba, 1987, p. 332), nos encontramos ante deberes inderogables como el de solidaridad política, económica y social. (Goig, 2011, p.122-123)

De tal manera, en la actualidad el fundamento de los deberes constitucionales no se encuentra en el respeto de los derechos de los demás ciudadanos (Durán, 2016, p. 906), sino que se sustenta en la idea de contrato social que postula un criterio de justicia distributiva armónica con el Estado Social que pretende alcanzar la equidad (Goig, 2011, p.114).

Precisamente, según el Goig (2011, p. 112), el debilitamiento del Estado Social origina que en los últimos años cobre relevancia el estudio de los deberes constitucionales que se sustentan en el principio de solidaridad y la inescindibilidad de persona con sociedad.

---

<sup>2</sup> Así, por ejemplo, Kelsen (1982, p. 131-139) consideraba al deber como un concepto moral y consideraba que en Derecho se debe hablar de obligación jurídica. En su obra póstuma, Kelsen (2005, p. 106) señala que el “deber” expresa todas las funciones normativas.

Finalmente, debemos advertir que en algunos textos doctrinarios se hace referencia a los “deberes fundamentales” que se distinguirían de los deberes constitucionales. Sin embargo, como bien asevera Ponce de León (2017, p. 139), tal distinción solo tiene relevancia en ordenamientos jurídicos como el Español que en su Constitución Política hace referencia expresa tanto a la categoría “deberes fundamentales” como “deberes constitucionales”. Puesto que en nuestra Constitución Política no se hace referencia a la categoría “deberes fundamentales” entonces obviamos su distinción con la categoría “deberes constitucionales”.

En síntesis, los deberes constitucionales son “deberes jurídicos que se refieren a dimensiones básicas de la vida del hombre en sociedad, a bienes de primordial importancia, generalmente en el ámbito constitucional” (Peces-Barba, 1987, p.336). El fundamento de los deberes constitucionales se encuentra en la idea de contrato social que postula un criterio de justicia distributiva armónica con el Estado Social que pretende alcanzar la equidad (Goig, 2011, p.114).

## **2.2. Deber constitucional de contribuir: concepto y fundamentos**

Como bien nos recuerda Durán (2006, p.27), las reflexiones constitucionales iniciales del tributo tenían como punto central la tutela del derecho a la propiedad. Así, el análisis constitucional del tributo se limitó a las garantías constitucionales que debía tener el contribuyente con la finalidad que, mediante la creación de tributos, el Estado no afectara de manera desproporcionada su patrimonio. Tales reflexiones eran consecuentes con la ideología del Estado Liberal.

La perspectiva analítica cambió con el Estado Social y Democrático de Derecho, a partir del cual el tributo no se fundamenta únicamente en el *ius imperium* sino en la propia exigencia del Estado Social: mediante los ingresos tributarios se buscará alcanzar una redistribución equitativa de la riqueza y con ello promover un bienestar social. De tal manera, el deber de contribuir “es la plasmación de un valor fundamental para la vida colectiva y el ejercicio de los demás derechos” (Sánchez, 2017, p.186).

En dicho contexto el deber de contribuir tuvo un primer desarrollo constitucional sustentado en una relación de sujeción. Se otorga relevancia al interés público en el cobro de la deuda tributaria y con ello existe un reconocimiento de la importancia de la fase aplicativa del tributo (procedimiento de fiscalización tributaria). Con ello “se dota de una cierta asepsia moral a la problemática y plantea la cuestión en términos técnicos y de eficiencia” (Sánchez, 2017, p.194).

Luego, encontramos una nueva perspectiva del deber de contribuir en el marco del principio de solidaridad<sup>3</sup>. En esta perspectiva se advierte la relevancia de las obligaciones formales para la materialización de los principios tributarios basilares: igualdad y capacidad económica. Aquí, se reconoce la necesidad que tiene la Administración Tributaria de colaboración de todos los ciudadanos para alcanzar sus objetivos recaudatorios y justicia tributaria.

El deber de contribuir como manifestación del principio de solidaridad exige que no se entienda únicamente como la exigencia del pago de una suma dineraria cuando el ciudadano realiza un hecho gravado sino también como la exigencia de colaboración en la gestión tributaria realizada por la Administración Tributaria. Sin embargo, a nivel doctrinario no es pacífica la afirmación que el deber de contribuir comprenda la colaboración de terceros en la gestión tributaria.

Así, encontramos a Calvo (2006, p. 68-69) quien afirma que el deber de contribuir únicamente comprende a la obligación de pago del tributo y las obligaciones formales (como la autoliquidación tributaria) que debe cumplir el contribuyente mas no comprende el deber de colaboración de terceros, en tanto, el deber constitucional de contribuir se encuentra ligado al principio de capacidad contributiva mientras que en la colaboración en relación con terceros no encontramos ninguna vinculación lógica con la capacidad contributiva. De esa manera, el referido autor considera que la colaboración de terceros es una prestación personal de carácter público (artículo 31.3 de la Constitución Política española).

En sentido contrario, Escribano (1988, p. 326-327) quien partiendo de la idea que el deber de contribuir es una manifestación del principio de solidaridad, señala que en razón de la solidaridad es que existe un deber de colaboración no solo del contribuyente sino también de terceros.

A su vez, López (1992, p. 37) afirma que las actividades de colaboración de terceros constituye una prestación personal de carácter público que se fundamenta en el deber de contribuir.

En el ordenamiento jurídico peruano no resulta problemático considerar que la colaboración de terceros forme parte del deber constitucional de contribuir, ya que, su Constitución Política no hace ninguna referencia a prestaciones personales de carácter pública como si sucede en la Constitución Política española. Además, como bien afirman Fraga y Paloma (2021, p. 45) la colaboración de terceros tiene como finalidad última que los contribuyentes paguen sus tributos

---

<sup>3</sup> Sánchez (2017, p. 179) afirma que la principal manifestación de la solidaridad es el deber de contribuir.

de acuerdo a su capacidad contributiva, por tanto, resulta exagerado afirmar que las actividades de colaboración de terceros no guarden ninguna vinculación con el principio de capacidad contributiva.

Nuestra Constitución Política no ha reconocido expresamente el deber constitucional de contribuir a diferencia de lo que sucede en otros ordenamientos jurídicos. Ha sido el Tribunal Constitucional quien ha reconocido expresamente su vigencia y desarrollado sus implicancias en nuestro Sistema Tributario.

No obstante, de ninguna manera se podría considerar al deber de contribuir como un mero deber moral sino que se trata de un deber jurídico, por cuanto, exige una conducta establecida como obligatoria por una norma jurídica válida (artículo 43° de la Constitución Política del Perú). Además, el deber de contribuir constituye un deber constitucional por cuanto se refiere a una dimensión básica de la vida del hombre en sociedad: la solidaridad.

### **2.3. Contenido constitucional del deber de contribuir a los gastos públicos**

La primera sentencia que hizo referencia expresa al deber constitucional de contribuir es aquella recaída en el Exp. N° 2727-2002-AA/TC. Los hechos que dieron origen a la sentencia fue una demanda de amparo interpuesta por un contribuyente que consideraba vulnerado su derecho a la propiedad por cuanto la Administración Tributaria le exigió el pago del Impuesto Extraordinario a los Activos Netos.

Frente a lo afirmado por el contribuyente en dicha demanda de amparo, el Tribunal Constitucional afirmó que los tributos no deben ser considerados como contrarios al derecho a la propiedad por dos motivos: i) el derecho a la propiedad como cualquier otro derecho fundamental no es de carácter absoluta; ii) el deber constitucional de contribuir<sup>4</sup>.

En esta primera sentencia el Tribunal considera que el deber constitucional de contribuir un principio constitucional implícito de nuestro Estado Democrático de Derecho. Además, señala que dicho principio exige a los ciudadanos el pago de sus tributos.

Dicho razonamiento expresado en la sentencia recaída en el Exp. N° 2727-2002-AA/TC fue usado por el Tribunal Constitucional para resolver, en el mismo sentido, los casos posteriores

---

<sup>4</sup> Argumento similar, en la doctrina, encontramos en Spisso (2000, p. 417).

referidos al Impuesto Extraordinario a los Activos Netos (Vbg. Sentencia recaída en el Exp. N° 1907-2003-AA/TC).

De tal manera, inicialmente se reconocía al deber de contribuir con los gastos públicos como un principio constitucional implícito de nuestro Estado Social y Democrático de Derecho. Además, dicho deber constitucional era entendido como el pago de tributos que debían cumplir los ciudadanos.

Al deber constitucional de contribuir se le otorga un mayor ámbito de ampliación, más allá del mero pago del tributo, a partir de la sentencia recaída en el Exp. N° 0004-2004-AI/TC. En la referida sentencia el Tribunal Constitucional, resolviendo la demanda de inconstitucionalidad contra diversos artículos de los Decretos Legislativos que creaban la obligación de bancarización y el Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF), reconoció al deber de contribuir como una manifestación del principio de solidaridad, teniendo como finalidad legítimamente constitucional el combate del fraude tributario y la contribución equitativa al gasto público.

De tal manera, en la sentencia recaída en el Exp. N° 0004-2004-AI/TC encontramos un primer antecedente jurisprudencial del deber constitucional de contribuir como un principio que no se limita al mero pago del tributo sino también promueve el combate al fraude tributario<sup>5</sup>. De tal manera, el ciudadano no tendrá solo el deber de pagar el tributo sino también combatir el fraude, esto último se entendería en coordinación con la Administración Tributaria quien detenta por antonomasia la obligación de lucha con el fraude tributario mediante su potestad de fiscalización.

Con la sentencia recaída en el Exp. N° 06089-2006-PA/TC se solidifica el deber constitucional de contribuir en el sentido expresado en la sentencia recaída en el Exp. N° 0004-2004-AI/TC.

Luego, en el Exp. N° 0002-2006-PI/TC se precisó la relación que deben guardar los deberes de colaboración con los principios constitucionales tributarios. En la referida sentencia el Tribunal Constitucional, resolviendo la demanda de inconstitucionalidad contra la Disposición Transitoria Única de la Ley N° 28647<sup>6</sup>, señaló que todos los deberes de colaboración con la Administración

---

<sup>5</sup> Además, debemos tener en consideración, que el Tribunal advierte dos aspectos relevantes: i) la teoría del tributo en el Estado Constitucional tiene como fundamento basilar al principio de solidaridad (fundamento 32); y, ii) la fiscalización ejercida por la Administración Tributaria garantiza el principio de solidaridad (fundamento 39).

<sup>6</sup> La controversia se sustentó primordialmente en los requisitos que debe reunir una norma tributaria para que sea considerada como “norma interpretativa tributaria”.

Tributaria se encontrarán delimitados por los principios tributarios previstos en el artículo 74 de nuestra Constitución Política.

De tal manera, si bien nuestra Constitución Política no prevé expresamente el deber de contribuir; no obstante, ha sido su máximo intérprete quien ha reconocido su plena vigencia como manifestación del principio de solidaridad que a su vez se encuentra consagrado en el artículo 43 de la Constitución Política del Perú y en el artículo 36 de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. La afirmación del deber de contribuir como manifestación del principio de solidaridad es compartida por Robles y Ruiz de Castilla (2013, p. 272).

Entendiéndose al deber constitucional de contribuir como la exigencia de pago de tributos y colaboración con el combate al fraude fiscal. Tal deber constitucional se encuentra dirigido tanto al ciudadano como a los poderes públicos.

El incumplimiento del deber constitucional de contribuir tiene como consecuencia jurídica, para el ciudadano, la asunción de sanciones administrativas y/o responsabilidad solidaria. Mientras que su incumplimiento por los poderes públicos ocasionará que se difumine el principio constitucional de solidaridad y un debilitamiento en la capacidad de actuación del Estado al no obtener los suficientes ingresos públicos que permitan su financiamiento.

### **3. Test de proporcionalidad**

#### **3.1. Reglas y principios**

A partir de una concepción analítica del Derecho se distingue las disposiciones normativas (o enunciados jurídicos) de las normas jurídicas (Lifante, 2018, p. 36). La disposición normativa es el texto normativo mientras que la norma jurídica es el significado de la disposición normativa. La norma jurídica vendría a ser el resultado de la interpretación jurídica de una disposición normativa (Guastini, 2014, p. 51). De tal manera, a partir de las normas jurídicas podemos identificar derechos y deberes constitucionales.

Ahora bien, las normas jurídicas a su vez se suelen clasificar en dos tipos: reglas y principios (Guastini, 2007, p. 73). Esta clasificación reviste importancia para nuestro trabajo de investigación, puesto que, planteamos como problemática el conflicto entre dos principios. Siendo el caso que, la manera de resolver un conflicto entre principios es distinta a cómo se resuelven conflictos entre

reglas. Debiendo adelantar que los deberes constitucionales, sin ningún problema conceptual, pueden entenderse como principios, de acuerdo a los argumentos expuestos en párrafos siguientes.

La distinción entre reglas y principios ha sido objeto de amplio debate en la doctrina jurídica, se han esgrimido diversos criterios de distinción que en su mayoría han sido refutados o al menos recibido críticas bien fundamentadas.

Siendo quizás la distinción más citada aquella propuesta por Dworkin (1989) y que fuera posteriormente perfeccionada por Alexy (2007, p. 67-68): los principios son mandatos de optimización; es decir, son normas jurídicas cuya realización está condicionada a las posibilidades fácticas y jurídicas. Mientras que las reglas son normas jurídicas cuyo cumplimiento únicamente está supeditado a su validez y no a posibilidades fácticas jurídicas.

Como podemos advertir, Alexy postula una distinción principios/reglas de cualidad y no de grado. Los principios pueden materializarse en distinto grado mientras que las reglas se cumplen o no se cumplen.

Describir el debate suscitado en torno a la distinción principios/reglas resultaría ajeno al presente trabajo de investigación; sin embargo, para quien sea de su interés sugerimos la revisión de Ávila (2011, pp. 37-47). El referido autor sugiere que la distinción regla/principio no es de carácter empírico sino dependerá de los conceptos axiológicos del intérprete. De tal manera, una disposición puede ser interpretada partiendo de que es una regla o bien como principio.

La propuesta de Ávila se sustenta en jurisprudencia del Tribunal Supremo de Brasil, en la cual se advierte que en algunas ocasiones una misma disposición normativa constitucional ha sido interpretada como regla y en otras ocasiones como principio.

Sin embargo, de dicha jurisprudencia brasileña, también se desprende que aun cuando el criterio de distinción dependa de conceptos axiológicos del intérprete, los magistrados no se desprenden de la mencionada distinción principios/reglas propuesta por Alexy, pues si consideran que las normas jurídicas en conflicto son principios utilizan el test de ponderación y cuando consideran que la norma jurídica en análisis es regla entonces utilizan los criterios clásicos de resolución de antinomias: jerarquía, especialidad y temporalidad.

En consecuencia, ya sea que compartamos el criterio de distinción de Alexy o el propuesto por Ávila, en cualquier caso, vamos a terminar reconociendo que la manera de solucionar los conflictos normativos dependerá si nos encontramos frente a reglas o principios. Ello se sustenta, como señala Alexy (2007, p. 71) en que el conflicto de reglas es un tema de validez normativa mientras que el conflicto de principios tiene lugar más allá de la dimensión de validez, esto es, en la dimensión de peso.

Otra cuestión controvertida respecto a la teoría de los principios es si resulta adecuado considerar los derechos fundamentales como principios. Pudiéndose clasificar las críticas en dos grupos: aquellas que se sustentan en la irracionalidad de la ponderación y aquellas que consideran que se vulnera el principio democrático al considerarse a los derechos fundamentales como principios. En el presente apartado nos interesa las críticas relativas a la vulneración del principio democrático.

Se afirma que al considerar a los derechos fundamentales como principios entonces el juez no respeta los márgenes de acción del Legislador. Nos encontraríamos ante un juez activista que careciendo de legitimidad democrática, señalará al legislador qué se debe entender por justo y cuáles eran las mejores medidas legislativas que debía aprobar (García, 2019, p. 15).

A nuestro juicio tal afirmación no resulta cierta pues la teoría de los principios sí toma en consideración los márgenes de acción del legislador. Tal ha sido la relevancia de considerar los márgenes de acción del legislador que, incluso, a partir de aquellos se propuso una segunda ley de ponderación (Alexy, 2007, p. 552).

Sin embargo, para evitar que se siga creyendo que se estaría vulnerando el principio democrático cuando consideramos a los derechos fundamentales como principios, resulta adecuado adoptar la ampliación de la definición de los principios que sugiere Bernal (2007): “los principios son mandatos de optimización que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades jurídicas, fácticas y -aquí viene la modificación- epistémicas existentes” (p.289). Agregando las posibilidades epistémicas a la definición de principios se reconoce que a veces no es posible que el legislador conozca con certeza qué medida legislativa optimizará los principios en conflicto.

Se hace énfasis a las posibilidades epistémicas existentes con la finalidad de precisar que la actividad de corrección que haga el Tribunal Constitucional será de intensidad variable y proporcional a la intensidad de intervención del derecho fundamental. Así, cuando la intervención del derecho fundamental es leve entonces la intensidad de corrección será leve, lo cual implica un reconocimiento mayor de los márgenes que tiene el legislador para decidir cómo concretar las disposiciones constitucionales.

De igual manera, debemos precisar que entendemos por principios no solo a normas de derecho fundamental sino también a bienes colectivos. Las Constituciones contemporáneas no suelen solo contemplar derechos fundamentales sino también bienes colectivos que posibiliten la paz social y la vida en una sociedad democrática e igualitaria (Alexy, 2007, p.89). Entendiéndose por bienes colectivos a los bienes no distributivos cuya creación o conservación se encuentra ordenada por el sistema jurídico, ejemplos de tales bienes colectivos son: seguridad interna, seguridad externa, la integridad del medio ambiente, etc. (Alexy, 2004, pp. 186-189).

De tal manera, compartimos una concepción amplia de principios (Alexy, 2007, p. 90) y no una concepción restrictiva como la sugerida por Dworkin (1989, p. 82).

### **3.2. Principio de proporcionalidad**

Al considerar las normas de derecho fundamental como principios entonces reconocemos que los derechos fundamentales no son absolutos, sino que admiten limitaciones ya sea por razones fácticas o jurídicas. En estas últimas encontramos a la limitación en mérito a otros derechos fundamentales o bienes colectivos.

En la actividad de limitación de los derechos fundamentales es que surge el postulado normativo de la proporcionalidad. A consideración de Alexy (2007, p.73) y Pino (2017, p. 200), el principio de proporcionalidad debe su génesis a la propia estructura de los derechos fundamentales al constituir principios; es decir, al no ser los derechos fundamentos de carácter absoluto. Sumado a ello, Alexy (2007, p.74) considera que otros fundamentos que robustecen la exigencia del principio de proporcionalidad son la justicia y el Estado de Derecho.

Precisamente, entre estos últimos, encontramos a Maurer (2011, p. 274) quien sostiene que el principio de proporcionalidad se desprende del Estado de Derecho y permite determinar límites a

los derechos fundamentales en cuanto exigencia de ponderación entre la libertad individual y el interés público.

El paradigma constitucional del Estado de Derecho y el principio de proporcionalidad ha calado, en distintos grados, en las diversas ramas del Derecho. Así, por ejemplo, en el Derecho Administrativo no han faltado autores que ya incluyen en sus análisis dogmáticos el postulado normativo de proporcionalidad. Y ello es importante mencionar pues el presente trabajo de investigación analiza un acto administrativo cuasi jurisdiccional<sup>7</sup> de la Administración como es la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019, acto administrativo con efecto general pues al establecer un criterio de observancia obligatoria irradia efectos en todos los contribuyentes.

Así, el profesor argentino Cassagne (2013, p. 43-44) considera que existe dos tipos de principios: unos principios son mandatos de optimización y otros principios exigen su realización plena. En el grupo de estos últimos, que no admitirían ponderación con gradualidad, se encontrarían los principios de tutela judicial efectiva, buena fe y verdad material.

En sentido contrario, Sarmiento (2004, p. 35) considera que no existen principios absolutos sino que al contar con un supuesto de hecho muy genérico, entonces, aquellos exigen su ponderación.

Nosotros discrepamos de lo expresado por Cassagne en tanto, por propia definición los principios son mandatos de optimización, de ninguna manera pueden existir principios absolutos en el Estado Constitucional de Derecho. La relación de precedencia condicionada entre principios se realiza a partir de las circunstancias propias del caso en concreto.

Sino recordemos el famoso caso de incapacidad procesal (BVerGE 51,324), narrado en (Alexy, 2007, p. 71), donde el principio de tutela judicial efectiva es precedido por el derecho fundamental a la vida. Como ese caso podemos encontrar muchos más donde los diversos derechos fundamentales llegan a limitarse a partir de otros derechos fundamentales o bienes colectivos.

Como muestra del rechazo a la argumentación de la existencia de principios absolutos el profesor Alexy (2007, p. 86) señala que, si el referido principio absoluto es un derecho

---

<sup>7</sup> García y Fernández (2005, p. 560) afirman que las resoluciones de los Tribunales Administrativos son actos administrativos puros y simples. Mientras que Cassagne (2013, p. 146) afirma que las resoluciones de Tribunales Administrativos gozarían de un régimen particular distinto al de los actos administrativos en general. No obstante; ambos autores coinciden en que tales resoluciones se encuentran comprendidas bajo el concepto de acto administrativo y nos encontramos ante una actividad cuasi jurisdiccional de la Administración.

fundamental, su falta de limitación jurídica nos llevaría a concluir que, en caso de colisión, los derechos fundamentados mediante el principio, de todos los individuos, tienen que ceder frente al derecho fundamentado en el principio, perteneciente a cada individuo, lo que es contradictorio.

De tal manera, bajo ninguna circunstancia podríamos afirmar que existen principios o derechos fundamentales absolutos. Aunque ello, en principio, parezca tautológico aquí podemos apreciar que no es así.

Por otro lado, otros autores destacados del Derecho Administrativo como García de Enterría y Fernández (2005, p. 477), consideran que existe una cierta escala axiológica de los principios procedimentales. De tal forma, aseguran que no siempre se van a presentar conflictos de principios de oposición frontal sino que también se presentan conflictos de principios de rango diverso. Así, por ejemplo, los citados autores consideran que la economía procesal es un valor inferior en la escala axiológica de principios procedimentales.

Sobre lo señalado por García de Enterría y Fernández, consideramos que diseñar una escala axiológica de los principios procedimentales contravendría a la propia definición de principios. Quizás a partir de algunos casos resueltos por los Tribunales, mediante el postulado normativo de proporcionalidad, se pueda inferir que ciertos principios procedimentales son precedidos por otros en determinadas circunstancias fácticas; no obstante, ello de ninguna manera nos podría permitir concluir que unos principios procedimentales son inferiores a otros en cualquier conflicto normativo que pueda presentarse entre ellos.

Otro aspecto interesante respecto a la aplicación de la proporcionalidad en el ámbito administrativo lo encontramos en Blanke (2010, p.344), quien señala que el Tribunal Constitucional Alemán; en la aplicación del test de proporcionalidad, otorga un mayor margen de apreciación al acto legislativo (ley) en comparación a un acto administrativo.

Lo cual consideramos adecuado pues, en armonía con el principio de democracia, es el Poder Legislativo quien ostenta mayor legitimidad para restringir ciertos derechos en la búsqueda del bienestar común. Mientras que la Administración Pública si bien goza de discrecionalidad administrativa; no obstante, solo de manera excepcional puede oficiosamente restringir derechos fundamentales.

Ahora bien, debe distinguirse el postulado normativo proporcionalidad de la ponderación de bienes. Ávila (2011, p.129) señala que en la ponderación de bienes se atribuye una dimensión de importancia a valores que se superponen, pero sin un mecanismo determinado por lo que no resulta cognoscible el modo en que se realizó la ponderación. En cambio, la proporcionalidad es un postulado normativo con una estructura racional posible de evaluación y control.

Teniendo en consideración lo expuesto, corresponde ahora pasar revisión a los sub principios que conforman el principio de proporcionalidad: adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

### ***3.2.1. Sub principio de adecuación***

En este sub principio se analiza la relación empírica de medios a fines. Se exige que los medios utilizados por la Administración o el legislador sean adecuados a los fines que pretende alcanzar con su actuación.

Como bien señala Ávila (2011, p. 149) no se exige que se trate del medio más intenso, el mejor o el más seguro sino que simplemente el medio elegido promueva el fin.

Sobre cómo debe analizarse la relación de adecuación debemos distinguir si se trata de actos individuales o actos que afectan a una generalidad de casos. Si se tratan de actos individuales entonces se exige para el cumplimiento de este sub principio que la medida de manera concreta e individual funcione como medio para promover el fin. Mientras que al tratarse de actos que afectan a una generalidad de casos se cumplirá el sub principio de adecuación si la medida de manera abstracta y general promueve el fin (Ávila, 2011, pp. 150-151).

Nuestro trabajo de investigación trata sobre un acto que afecta a una generalidad de casos pues la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 establece un criterio de observancia obligatoria. En consecuencia, debemos tener en consideración que el sub principio de adecuación se dará por cumplido si la medida adoptada por el Tribunal Fiscal de manera abstracta y general promueve el fin perseguido.

### **3.2.2. Sub principio de necesidad**

En este sub principio se evaluará si existen otras alternativas a la escogida por el Legislador o el Poder Ejecutivo que promuevan el mismo fin y limiten de manera menos intensa los derechos fundamentales afectados.

Respecto a estos dos primeros sub principios del postulado normativo proporcionalidad: adecuación y necesidad, Alexy (2019, p. 334) señala que se analizan las posibilidad fácticas de optimización de los principios, porque se evalúa el costo de la medida adoptada, buscándose el óptimo de Pareto. Mientras que en la proporcionalidad en sentido estricto no se evalúa un tema de costes sino que se delimita los principios a partir de las posibilidades jurídicas en mérito a su vinculación con otros principios.

### **3.2.3. Sub principio de proporcionalidad en sentido estricto**

En este sub principio se va a comparar la importancia de realización del fin y la intensidad de la limitación de los derechos fundamentales afectados. Se suele equiparar a este principio con la ley de ponderación.

Ahora bien, este sub principio puede ser configurado de otra manera como puede, verbigracia, advertirse en Barak (2017, p. 28) que propone comparar la importancia de realización del fin y la importancia de evitar la restricción al derecho fundamental.

No obstante, como bien repara Alexy (2019, p. 338) la propuesta de Barak más va dirigida a la fórmula del peso que a la ley de ponderación. Entendiendo a la fórmula del peso como la representación matemática de la ley de ponderación, o sea el “esquema formal” a través del cual se pretende racionalizar la ponderación (León, 2009, p. 49).

La fórmula del peso suele representarse a través del siguiente cociente (Alexy, 2019, p.155):

$$G_{i,j} = \frac{I_i}{I_j}$$

Debiéndose tenerse en consideración que dicha representación matemática es la versión simplificada, ya que, en la fórmula del peso no solo se evalúa las intensidades de las intervenciones en los principios sino también los pesos abstractos de los principios en conflicto y los grados de seguridad de los presupuestos empíricos acerca de la realización y no realización de los principios en colisión (Alexy, 2019, p. 155).

De tal manera, “la importancia de evitar la restricción al derecho fundamental” al que hace referencia Barak (2017, p.28) se podría entender como la asociación de la intensidad de la intervención del principio y el peso abstracto del referido principio (Alexy, 2019, p. 338).

Finalmente, debemos indicar que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional viene aplicando los tres sub principios de la proporcionalidad en el sentido aquí expuesto. Así, por ejemplo, se puede revisar la reciente sentencia recaída en el Exp. 03765-2018-PA/TC que contiene un breve desarrollo teórico y la aplicación de los tres sub principios de la proporcionalidad.

Además, a diferencia de lo que se podría encontrar en alguna doctrina extranjera, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha considerado que no existe una distinción significativa entre el principio de razonabilidad y el principio de proporcionalidad sino que ha optado por un concepto de composición (Blanke, 2010, p. 351), según el cual, la proporcionalidad vendría ser el vehículo mediante el cual se concluirá si se ha vulnerado o no el principio de razonabilidad (Coviello, 2011, p. 148).

#### **4. Balance teórico de los conceptos basilares de la investigación**

Finalmente, corresponde realizar un balance teórico de lo expuesto en el presente capítulo. Así, en primer lugar, advertimos que la doctrina administrativista ha dedicado más esfuerzos al análisis de los recursos administrativos como instrumento típico que permite ejercer el derecho a impugnar en sede administrativa antes que el contenido y estructura del referido derecho a impugnar en sede administrativa. Pareciera que no tienen en cuenta que detrás de esos recursos legales hay un derecho fundamental, que tiene una aproximación teórica distinta a la de los recursos o medios impugnatorios.

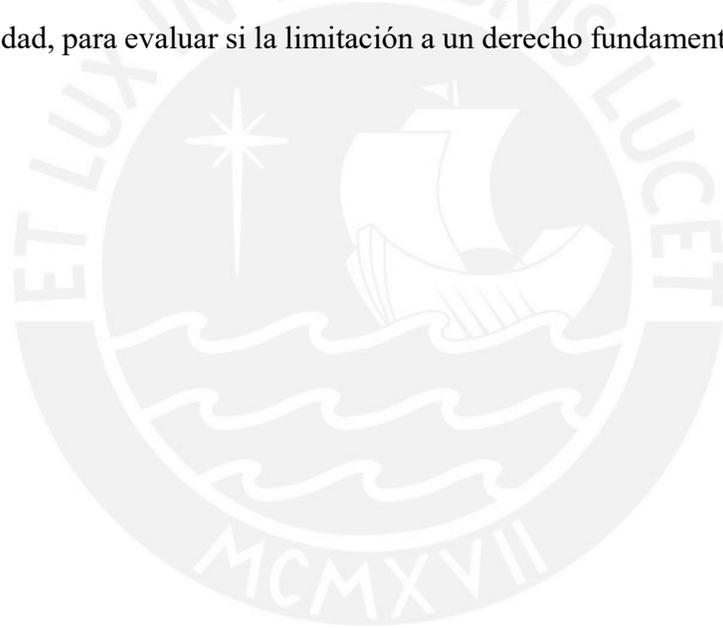
En segundo lugar, señalar que el derecho a la impugnación de decisiones administrativa es la facultad que tiene todo ciudadano de solicitar se deje sin efecto las decisiones de la Administración Pública que afecten su derecho o legítimo interés. Dicho derecho cuenta con un contenido constitucional mínimo que impide se prohíba o restrinja la posibilidad de impugnar en sede administrativa.

En tercer lugar, el derecho a la impugnación de decisiones administrativas en nuestro orden jurídico constitucional es una manifestación del derecho de defensa mas no del derecho de petición. Además, advertimos que el derecho fundamental a la pluralidad de instancia tiene un

supuesto de hecho distinto al derecho a la impugnación de decisiones, ello sin perjuicio de reconocer que ambos derechos fundamentales son de configuración legal y guardan conexión con el derecho de defensa.

En cuarto lugar, el deber constitucional de contribuir no puede ser concebido como un mero deber moral sino que se trata de un deber jurídico, por cuanto, exige una conducta establecida como obligatoria por una norma jurídica válida (artículo 43° de la Constitución Política del Perú). Además, argumentamos que el deber de contribuir constituye un deber constitucional por cuanto se refiere a una dimensión básica de la vida del hombre en sociedad: la solidaridad.

Por último, debemos entender por principios no solo a normas de derechos fundamental sino también a los deberes constitucionales. Siendo el test de proporcionalidad la metodología más idónea, en la actualidad, para evaluar si la limitación a un derecho fundamental resulta justificada.



### CAPÍTULO III: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

En el presente capítulo analizamos la relación existente entre el deber constitucional de contribuir y el derecho a impugnar decisiones administrativas en materia tributaria. Para ello iniciaremos por argumentar la autodeterminación de la deuda tributaria como parte del deber constitucional de contribuir, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano. Luego, identificaremos el contenido constitucional del derecho a la impugnación de decisiones administrativas en materia tributaria a partir de la jurisprudencia constitucional. Finalmente, evaluaremos la ponderación subyacente, entre el deber constitucional de contribuir y el derecho a la impugnación de decisiones administrativas, en la configuración legal de los recursos impugnatorios en sede administrativa tributaria.

#### **1. La autodeterminación de la deuda tributaria como elemento del deber constitucional de contribuir, según la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano.**

En la construcción argumentativa del criterio jurisprudencial establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019, objeto de estudio en la presente investigación, se hace énfasis a la obligación formal del contribuyente de presentar sus declaraciones determinativas de manera adecuada y responsable. Por lo que, resulta relevante analizar la autodeterminación de la deuda tributaria como elemento del deber constitucional de contribuir.

Calvo (2004) señala que a inicios del siglo XX nos encontrábamos ante un sistema normativo tributario cuyo centro de preocupación era la tutela de la deuda tributaria y una Administración Tributaria privilegiada que tuviera los poderes necesarios para lograr sus metas recaudatorias. En dicho periodo, como resulta lógico, reinaba la regla del *solve et repete* y se dio un aumento en los deberes del contribuyente hacia el fisco (pp.60-61).

Dicha situación se intensificó a mediados del siglo XX cuando los contribuyentes asumen el deber de autoliquidación. De tal manera, se pasa de la heterodeterminación a la autodeterminación<sup>8</sup> del tributo a pagar (Durán, 2006, p. 19).

---

<sup>8</sup> Usamos dicha terminología por resultar más conocida en nuestra comunidad académica nacional. Somos conscientes de la precisión que al respecto hace Jarach (2004, p.39) quien recomienda hablar de “determinación por homologación”.

A consideración de Sánchez (2017, p. 198-200) dicho fenómeno trajo consigo una consecuencia relevante: la internalización de la responsabilidad en la aplicación de los tributos por parte del contribuyente.

El referido autor advierte que esto puede afectar a la justicia del sistema tributario, pues las personas que tienen mayores recursos podrán asumir sin mucho engorro dicha responsabilidad al poder contratar a profesionales altamente especializados que determinarán su deuda tributaria a pagar, de manera contraria, la mayoría de contribuyentes (MYPES) contratan a asesores que algunas veces tienen dificultades para interpretar las disposiciones normativas tributarias y suelen recurrir a la orientación de algún funcionario público de la Administración Tributaria que a su vez puede incitarlo al error, sin que la Administración asuma responsabilidad alguna por la inadecuada orientación sino que resultará responsabilidad exclusiva del contribuyente.

La situación fáctica expuesta por Sánchez (2017) no resulta extraña a nuestra sociedad, sino por el contrario es común presenciar diversas situaciones donde el asesor fiscal ante alguna duda suele recurrir a la orientación de la Administración Tributaria y de acuerdo a lo indicado por el funcionario público de aquella, entonces, cumple sus obligaciones tributarias.

Ahora bien, corresponde preguntarnos, si la autodeterminación de la deuda tributaria forma parte del deber constitucional de contribuir. Aparicio (2022, p.2) afirma que el deber de autodeterminación tributaria (y otros deberes de información) tiene sustento en el deber constitucional de contribuir al gasto público. De similar opinión es Durán (2006, p.28).

La jurisprudencia de nuestro Tribunal Constitucional también ha reconocido a la autodeterminación de la deuda tributaria como elemento del deber constitucional de contribuir. Conforme podemos apreciar de la sentencia recaída en el Exp. N° 06089-2006-PA/TC:

12. [...] Así, si las transformaciones del Estado han conllevado, a su vez, la transformación de los roles sujeto privado-sujeto público e, igualmente, han determinado una mayor asunción de deberes por partes de los ciudadanos, resulta entendible que el fenómeno tributario, para mejor atender los cambios en las necesidades sociales, también extienda sus alcances más allá de la mera obligación sustantiva al pago, e incorpore otras obligaciones sucedáneas, tales como obligación de declaración o autoliquidación de tributos, de información en la fiscalización, la responsabilidad solidaria de terceros

vinculados al contribuyente por algún nexo económico o jurídico, e, incluso, deberes de colaboración con la Administración en la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal. (Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 06089-2006-PA/TC)

De lo expuesto, podemos concluir que la autodeterminación tributaria no es una mera obligación legal, sino que forma parte del deber constitucional de contribuir y es una herramienta clave en el sistema tributario del Estado Social de Derecho.

## **2. El contenido constitucional del derecho a la impugnación de decisiones administrativas en materia tributaria a partir de la jurisprudencia constitucional.**

En el primer capítulo del presente trabajo de investigación nos dedicamos a esbozar algunas definiciones teóricas y jurisprudenciales del derecho a la impugnación de decisiones administrativas. Tal exposición fue realizada en un contexto genérico, de tal manera, en el presente apartado vamos a identificar el contenido constitucional del derecho a la impugnación de decisiones administrativas de manera acotada a las relaciones jurídicas tributarias, ello a partir de la jurisprudencia emanada de nuestro Tribunal Constitucional.

Así, de la jurisprudencia constitucional se advierte que el derecho a la impugnación de decisiones administrativas en el ámbito tributario ha estado ligado al principio del *solve et repete*. Recordando que dicho principio se resume en el brocardo “primero pagas y luego reclamas”, es decir, se obliga al administrado a pagar una suma dineraria (en el ámbito tributario sería la deuda controvertida) para que su recurso sea admitido a trámite.

Ha sido extensa la discusión sobre si el límite que impondría el principio del *solve et repete* al derecho a la impugnación en sede administrativa tributaria es legítimamente constitucional o no.

Dicha discusión se remonta a finales del siglo pasado donde los contribuyentes afirmaban que era inconstitucional la regla del *solve et repete* prevista en el artículo 129° del Decreto Legislativo N° 773. Dicha disposición normativa preveía una regla jurídica similar a la contemplada actualmente en el artículo 136 de nuestro Código Tributario: i) la reclamación respecto a resoluciones de determinación y resoluciones de multas, exige para su trámite el pago previo de la parte de la deuda tributaria no reclamada; y, i) la reclamación respecto a órdenes de pago, exige para su trámite el pago previo del íntegro de la deuda tributaria.

Frente a tales consideraciones expuestas por los contribuyentes, nuestro Tribunal Constitucional consideraba como contrario a la Constitución que la Administración Tributaria exija el pago previo de la deuda tributaria para que el contribuyente pueda impugnar el acto administrativo tributario. El Tribunal Constitucional estimaba que la regla del *solve et repete* era una “desproporcionada restricción del derecho a la tutela jurisdiccional en sede administrativa” (véase la sentencia recaída en el Exp. N° 646-96-AA/TC y Exp. N° 680-96-AA/TC).

Luego, el Tribunal Constitucional también analizó la regla del *solve et repete* en el marco del proceso judicial de tipo contencioso administrativo. De manera preliminar debemos recordar que, hasta abril del año 2002, ante el agotamiento de la vía administrativa, el contribuyente debía presentar su demanda contenciosa administrativa ante el Tribunal Fiscal (art.157 del Código Tributario) y uno de sus requisitos de admisibilidad era acreditar el pago total de la deuda tributaria o, en su defecto, el afianzamiento (art.158 del Código Tributario).

En dicho contexto expuesto, el Grupo Carsa Inc. interpuso demanda de amparo con la finalidad que se le inaplique la regla prevista en el artículo 158 del Código Tributario. En tanto, el Tribunal Fiscal había declarado improcedente su demanda contenciosa administrativa por la falta de pago (o afianzamiento) de la deuda tributaria en controversia.

Tal demanda de amparo, interpuesta por el Grupo Carsa Inc., fue declarada fundada. El Tribunal Constitucional afirmó, en la sentencia recaída en el Exp. N°3548-2003-AA/TC, que el *solve et repete* como requisito para que se admita a trámite una demanda contenciosa administrativa, donde se discute la validez de actos administrativos emanados de la Administración Tributaria, era una restricción desproporcionada del derecho al acceso a la justicia y una vulneración del principio de igualdad jurídica.

Para concluir que la regla prevista en el artículo 158° del Código Tributario resultaba inconstitucional el Tribunal aplicó el test de proporcionalidad. Así, primero identificó la finalidad constitucional de la regla establecida por el legislador: promoción del deber de contribuir. Luego, analizó si existían otros medios menos gravosos que permitan alcanzar de igual manera la finalidad. Concluyendo que existían alternativas menos gravosas, en comparación a la elegida por el legislador, como la ejecutoriedad de los actos administrativos tributarios luego de haber sido admitida la demanda.

Asimismo, resulta también relevante señalar que, el Tribunal Constitucional consideró que la regla del *solve et repete* vulneraba el principio de igualdad jurídica por cuanto el acceso a la justicia quedaba restringido únicamente a los contribuyentes cuyo estatus económico le permitía cumplir con el pago (o afianzamiento) previo de la deuda tributaria objeto de cuestionamiento de la demanda contenciosa administrativa.

De tal manera, en la sentencia recaída en el Exp. N°3548-2003-AA/TC podemos encontrar un ejemplo claro sobre cómo la violación del sub principio de necesidad implica la conclusión que nos encontramos ante una restricción desproporcional del derecho fundamental<sup>9</sup>.

Ahora bien, resulta propicio recordar la sentencia recaída en el Exp. N° 3741-2004-PA/TC que estableció como precedente vinculante la prohibición del cobro de cualquier suma dineraria como requisito previo para impugnar un acto administrativo en cualquier procedimiento administrativo.

Los hechos controvertidos en dicho caso no fueron en estricto un asunto tributario, sino que versó sobre el pago de una tasa previa a la impugnación de un acto administrativo emitido por una municipalidad.

Sin embargo, al haberse establecido un precedente vinculante que resultaría aplicable incluso al procedimiento contencioso tributario, dicho precedente vinculante fue precisado para el ámbito tributario por el Tribunal Constitucional en pronunciamientos posteriores. Nos referimos a la sentencia recaída en el Exp. N° 4242-2006-PA/TC y la sentencia recaída en el Exp. N° 04993-2007-PA/TC.

En la sentencia recaída en el Exp. N° 4242-2006-PA/TC el Tribunal Constitucional utilizó la técnica del *distinguishing*. Señaló que en el Exp. N° 3741-2004-AA/TC se encontraba ante la exigencia del pago de un concepto económico distinto a la deuda controvertida por el administrado, mientras que en el procedimiento contencioso tributario lo que se exige es el pago de una deuda exigible.

Lamentablemente el Tribunal Constitucional no expone más argumentos en torno a la prohibición del *solve et repete* en el procedimiento contencioso tributario.

---

<sup>9</sup> Sevillano y Sotelo (2014, p. 83) cuestionan el resultado obtenido en la ponderación realizada por el Tribunal Constitucional. Sin embargo, no expresan argumentos que cuestionen directamente el análisis realizado por el Tribunal Constitucional respecto al sub principio de necesidad.

Mientras que en la sentencia recaída en el Exp. N° 04993-2007-PA/TC el Tribunal Constitucional precisó que la prohibición del *solve et repet* se produce cuando “se condiciona de manera absoluta la impugnación de un acto administrativo a un pago previo” (véase su fundamento jurídico 18).

De tal manera, el Tribunal Constitucional considera que en el recurso de apelación del procedimiento contencioso tributario no existe un condicionamiento absoluto al pago previo para admitir a trámite dicho recurso administrativo, puesto que, la regla general es no exigir el pago previo de la deuda tributaria controvertida. Recién se requiere el referido pago previo cuando el contribuyente omite ejercer su derecho a la impugnación dentro del plazo legal.

En razón de lo señalado, el Tribunal Constitucional concluye que resulta válido constitucionalmente la solicitud del pago previo (o afianzamiento) de la deuda tributaria cuestionada como requisito de admisibilidad del recurso de apelación interpuesto extemporáneamente.

Luego de las sentencias hasta aquí reseñadas disminuyeron las controversias jurisdiccionales sobre la legitimidad constitucional del pago previo de la deuda tributaria exigible como requisito para admitir a trámite el recurso administrativo en el procedimiento contencioso tributario.

El derecho a la impugnación de decisiones administrativas en materia tributaria recientemente ha sido objeto de un análisis novedoso a partir de la sentencia recaída en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC (en adelante, caso Medina de Baca).

En el caso Medina de Baca la contribuyente solicitaba se suspenda el cobro de intereses moratorios devengados durante el trámite del recurso de apelación, respecto al periodo en que el Tribunal Fiscal excedió el plazo legal máximo para la resolución de su recurso impugnatorio. Debiéndose precisar que la liquidación de intereses moratorios se realizó en mérito a la legislación entonces vigente que contemplaba expresamente la prohibición de suspensión de los intereses moratorios durante el trámite del recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal.

Adicionalmente, la contribuyente requería se inaplique la regla de capitalización de los intereses moratorios devengados de su deuda tributaria por considerar que su cobro resultaba confiscatorio.

Ahora bien, resulta de interés para la presente investigación lo atinente al derecho a la impugnación de decisiones administrativas en materia tributaria. Por tanto, nos limitaremos a señalar los argumentos del Tribunal Constitucional relacionados al derecho fundamental a la impugnación de decisiones administrativas en materia tributaria.

En primer lugar, en la sentencia que resolvió el conocido caso Medina de Baca, el Tribunal Constitucional reitera lo ya señalado en la sentencia recaída en el Exp. N° 3741-2004-AA/TC: el derecho a impugnar las decisiones de la Administración forma parte del debido procedimiento administrativo, no es un derecho absoluto y es de configuración legal.

Lo relevante de la sentencia recaída en el caso Medina de Baca es que señala la implicancia del derecho a impugnar las decisiones de la Administración en el ámbito tributario.

Así, en el caso Medina de Baca el Tribunal Constitucional afirma que, en el ámbito tributario, el derecho a la impugnación de decisiones administrativas exige que exista un doble control administrativo: primero mediante la Administración Tributaria que emitió el acto administrativo y segundo a través del Tribunal Fiscal. Añade que el ejercicio abusivo del referido derecho, por parte del contribuyente, no puede presumirse.

De tal manera, a partir del caso “Medina de Baca”, se podría afirmar que en el ámbito tributario el derecho a la impugnación de decisiones administrativas exige que el contribuyente tenga la posibilidad de recurrir las actuaciones administrativas no solo ante el órgano que emitió el acto administrativo (SUNAT) sino también ante el Tribunal Fiscal<sup>10</sup>.

Además, en el caso Medina de Baca, el Tribunal concluye que existe una vulneración del derecho a impugnar en sede administrativa cuando la Administración Tributaria exige el cobro de intereses moratorios devengados durante el periodo en que el Tribunal Fiscal excedió el plazo legal máximo para la resolución del recurso de apelación formulado por el contribuyente. Lamentablemente dicha conclusión no fue motivada de manera adecuada, no entendiéndose cómo se vulneraría del derecho fundamental.

---

<sup>10</sup> En tal sentido, nos podríamos preguntar si nos encontramos ante un derecho a la pluralidad de instancia en sede tributaria.

La sentencia recaída en el Exp. N° 04082-2012-PA/TC (caso Medina de Baca) ha sido utilizada como referencia directa para sentencias emitidas con posterioridad respecto a casos similares<sup>11</sup>. Incluso en la sentencia recaída en el Exp. N° 04532-2013-PA/TC que estableció reglas de obligatorio cumplimiento, para la Administración Pública y del Poder Judicial, respecto al cobro de intereses moratorios devengados durante el periodo en que el Tribunal Fiscal excedió el plazo legal máximo para la resolución del recurso de apelación formulado por el contribuyente.

A manera de síntesis, entonces, se puede concluir que la jurisprudencia constitucional peruana ha tenido oportunidad de evaluar casos donde se encontraba en conflicto el deber constitucional de contribuir y el derecho a la impugnación de decisiones administrativas en materia tributaria.

En primer lugar, tal casuística principalmente se centró en la constitucionalidad de la regla del *solve et repete* en el procedimiento contencioso tributario y en sus resoluciones se otorgó prioridad a la exigencia del pago de la deuda tributaria exigible.

En segundo lugar, los criterios jurisprudenciales han reiterado lo ya señalado en la sentencia recaída en el Exp. N° 3741-2004-AA/TC: el derecho a impugnar las decisiones de la Administración forma parte del debido procedimiento administrativo, no es un derecho absoluto y es de configuración legal.

Sin embargo, el Tribunal Constitucional también ha particularizado el contenido constitucional del derecho a la impugnación de decisiones administrativas en el ámbito tributario. Así, ha señalado que el derecho a la impugnación de decisiones administrativas tributarias exige que exista un doble control administrativo: primero mediante la Administración Tributaria que emitió el acto administrativo y segundo a través del Tribunal Fiscal. Esto último no debería llevarnos a concluir que se reconoce un derecho del contribuyente a la pluralidad de instancias en sede administrativa, sino que solo se está reconociendo que el derecho a la impugnación de decisiones administrativas tributarias habilita al contribuyente dos recursos impugnatorios: reclamación y apelación<sup>12</sup>. Como bien precisa el profesor Luis Alfaro, en una entrevista, el derecho a la impugnación no exige

---

<sup>11</sup> Véase las sentencias recaídas en los Expedientes N° 02051-2016-PA/TC, 01808-2013-PA/TC, 03468-2019-PA/TC, 03439-2019-PA/TC, 03438-2018-PA/TC, 04084-2019-PA/TC y 01339-2019-PA/TC.

<sup>12</sup> El legislador nacional únicamente ha establecido la regla de no recurrir a más de dos instancias administrativas antes de recurrir al Tribunal Fiscal (véase el artículo 124 del Código Tributario).

necesariamente una pluralidad de instancias, el derecho a la impugnación y el derecho a la pluralidad de instancias son derechos fundamentales distintos (IUS 360, 2019, 4min 36s).

### **3. La ponderación subyacente, entre el deber constitucional de contribuir y el derecho a la impugnación de decisiones administrativas, en la configuración legal de los recursos impugnatorios en sede administrativa tributaria.**

Como bien señalan Martins y Santano (2016), la Administración en el ejercicio de su poder de policía se encuentra vinculada a la ponderación realizada por el legislador (p.104). Por lo tanto, para la evaluación de la interpretación realizada por el Tribunal Fiscal debemos tener en consideración no únicamente la interpretación constitucional de los principios jurídicos en conflicto sino también la ponderación legislativa realizada entre el deber constitucional de contribuir y el derecho a la impugnación de decisiones administrativas, en la configuración legal de los recursos impugnatorios en sede administrativa tributaria.

Entendiendo el derecho a la impugnación de decisiones administrativas como la facultad que tiene todo ciudadano de solicitar se deje sin efecto las decisiones de la Administración Pública. Y al deber de contribuir como deber constitucional, implícito del Estado Social y Democrático de Derecho, que exige no solo la contribución de los ciudadanos con los gastos públicos sino también colaboración con la Administración Tributaria.

Encontramos las siguientes reglas jurídicas tributarias, referidas a los recursos impugnatorios en sede administrativa tributaria, que podrían manifestar una ponderación legislativa entre el deber constitucional de contribuir y el derecho a la impugnación de decisiones administrativas: los plazos de interposición de los recursos (artículo 137 y 147 del Código Tributario), requisito del pago previo para la reclamación (artículo 136 del Código Tributario), requisito del pago previo o afianzamiento por recurso extemporáneo (artículo 137° y artículo 146° del Código Tributario) y aspectos inimpugnables mediante apelación (artículo 147 del Código Tributario).

En todos los supuestos enunciados, en el párrafo anterior, podemos encontrar una restricción al derecho fundamental a impugnar decisiones administrativas. Con ello el legislador pretende garantizar el cumplimiento oportuno y sin dilaciones injustificadas del deber de contribuir con el gasto público, en tanto, resulta relevante para el Estado Social que promueve nuestra Constitución Política.

Sin embargo, debemos también precisar que tales restricciones al derecho fundamental a impugnar decisiones administrativas no resultan graves, sino que se tratan de restricciones que podrían considerarse leves o moderadas. Así, por ejemplo, los actos administrativos emanados como resultado de un procedimiento de fiscalización tributaria (Resolución de Determinación o Resolución de Multa) carecen de exigibilidad con la sola interposición oportuna de la reclamación (artículo 115 del Código Tributario). No exigiéndose al contribuyente pago previo para la admisibilidad de su reclamación, al menos en la parte reclamada de la deuda tributaria (artículo 136 del Código Tributario).

Justamente por lo expuesto en el párrafo anterior, Sevillano y Sotelo (2014) sugieren que las restricciones impuestas al derecho a impugnar decisiones administrativas, por el legislador peruano, pueden ser más intensas con la finalidad de reducir la litigiosidad tributaria.

De tal manera podríamos concluir que, al menos respecto a los actos administrativos que son resultado de un procedimiento de fiscalización tributaria, nuestro legislador ha brindado mayor peso al derecho fundamental a impugnar decisiones administrativas en perjuicio del deber constitucional de contribuir.

Lo expuesto resulta relevante porque nos sirve como antecedente a tener en consideración en el próximo capítulo de nuestra investigación, donde aplicaremos el test de proporcionalidad en relación a ambos principios jurídicos para determinar la constitucionalidad del criterio establecido, como jurisprudencia de observancia obligatoria, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019.

## CAPÍTULO IV: DISCUSIÓN

Nuestro trabajo de investigación se ha estructurado conforme lo sugiere la llamada teoría de las dos etapas: delimitación del supuesto de hecho del derecho fundamental y determinación de sus restricciones (Barak, 2017, p. 43). De tal manera, en los dos capítulos anteriores hemos logrado determinar el supuesto de hecho y el alcance de cada uno de los principios constitucionales en conflicto.

Sobre el derecho a la impugnación de decisiones administrativa señalamos que es la facultad que tiene todo ciudadano de solicitar se deje sin efecto las decisiones de la Administración Pública. Determinando que el derecho a la impugnación de decisiones administrativas cuenta con un contenido constitucional mínimo que impide se prohíba o restrinja la posibilidad de impugnar en sede administrativa. Además, el Tribunal Constitucional ha señalado que el derecho a la impugnación de decisiones administrativas tributarias exige que exista un doble control administrativo: primero mediante la Administración Tributaria que emitió el acto administrativo y segundo a través del Tribunal Fiscal (Exp. N° 04082-2012-PA/TC).

Asimismo definimos sus límites; es decir, lo que lo separa de los otros derechos fundamentales. En tal sentido, concluimos que el derecho a la impugnación de decisiones administrativas en nuestro orden jurídico constitucional es una manifestación del derecho de defensa mas no del derecho de petición. Además, advertimos que el derecho fundamental a la pluralidad de instancia tiene un supuesto de hecho distinto al derecho a la impugnación de decisiones, ello sin perjuicio de reconocer que ambos derechos fundamentales son de configuración legal y guardan conexión con el derecho de defensa.

A su vez, sobre el deber constitucional de contribuir indicamos que de ninguna manera se le podía concebir como un mero deber moral sino que se trata de un deber jurídico, por cuanto, exige una conducta establecida como obligatoria por una norma jurídica válida (artículo 43° de la Constitución Política del Perú). Además, argumentamos que el deber de contribuir constituye un deber constitucional por cuanto se refiere a una dimensión básica de la vida del hombre en sociedad: la solidaridad.

Igualmente, respecto a su contenido constitucional, expresamos que el deber de contribuir como manifestación del principio de solidaridad exige que no se entienda únicamente como la exigencia

del pago de una suma dineraria cuando el ciudadano realiza un hecho gravado sino también como la exigencia de colaboración en la gestión tributaria realizada por la Administración Tributaria.

De tal manera, dándose por concluido la primera etapa, en el presente capítulo corresponde pasar a la segunda etapa que consiste en determinar si existe justificación constitucional para la restricción al derecho a la impugnación de decisiones administrativas, según lo establecido por el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 07308-2-2019. Para dicho fin utilizaremos el enfoque de argumentación jurídica constitucional.

Luego de concluir con la segunda etapa, pretenderemos esbozar una propuesta que nos permita afrontar la problemática suscitada por la Resolución N° 07308-2-2019.

### **1. Validez constitucional del criterio jurisprudencial establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019**

En doctrina suele presentarse una dicotomía al momento de intentar responder en qué momento nace la obligación tributaria. Algunos, como el profesor brasileño Ataliba (2011, p. 54) consideran que la obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho imponible previsto en la norma tributaria mientras que otros, como De Barros (2013, p. 186), consideran que la obligación tributaria nace recién con el acto de declaración del contribuyente o con el acto administrativo que determina la obligación tributaria. En nuestra legislación hay una respuesta enfática para dicha interrogante, de conformidad al artículo 2° de nuestro Código Tributario, la obligación tributaria nacerá cuando se materialice el supuesto de hecho previsto en la norma tributaria.

Así, luego del nacimiento de la obligación tributaria, la referida obligación jurídica deberá ser determinada ya sea por el deudor tributario o por la Administración Tributaria (artículo 59° del Código Tributario). Actualmente, en la mayoría de los casos es el deudor tributario quien realiza de manera preliminar la determinación de la obligación tributaria.

Indicamos que el acto de determinación realizado por el deudor tributario reviste un carácter preliminar por cuanto no reviste un carácter firme o no susceptible de variación. A contrario sensu, el acto de determinación puede ser objeto de revisión por parte de la Administración Tributaria en uso de su facultad de fiscalización (artículo 62 del Código Tributario) o bien puede ser objeto de sustitución o rectificación por parte del deudor tributario (artículo 82 del Código Tributario).

Precisamente, en el ejercicio de su facultad de fiscalización por parte de la Administración Tributaria y la posibilidad que tiene el deudor tributario de rectificar su acto de determinación es que surgió la problemática que constituye el motivo del presente trabajo de investigación.

En la jurisprudencia emanada del Tribunal Fiscal, hasta el año 2018, se venía expresando respuestas contrarias a una misma interrogante: ¿las observaciones recogidas por el deudor tributario a través de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, que coinciden con el resultado final de la actividad de fiscalización, son susceptibles de impugnación?

Un primer criterio jurisprudencial señalaba, entre otros motivos, que tales observaciones no eran susceptibles de impugnación al no constituir “reparos” en sentido estricto (véase la RTF N°.4987-3-2018 y RTF N°.05427-9-2018). Esta primera posición tenía como punto de partida que el contribuyente es responsable del contenido de las declaraciones determinativas que presenta a la Administración Tributaria. De tal manera, hacía énfasis en la obligación formal del contribuyente de presentar sus declaraciones determinativas de manera adecuada y responsable.

Debiéndose recordar que el Tribunal Constitucional ha reconocido a la autodeterminación de la deuda tributaria como elemento del deber constitucional de contribuir. Además, ha precisado que la legitimidad constitucional del deber de contribuir queda limitado por su propio fin: soporte equitativo del gasto público (Véase la sentencia recaída en el Exp. N° 06089-2006-PA/TC).

Mientras que un criterio jurisprudencial distinto afirmaba que aquellas observaciones recogidas por el contribuyente en un procedimiento de fiscalización eran posibles de ser objeto de impugnación puesto que corresponde al procedimiento contencioso tributario evaluar los actos administrativos de la Administración Tributaria (véase la RTF N°.02125-1-2018).

Esta segunda postura se sustentaba en la distinción del fin constitucional perseguido por el procedimiento de fiscalización tributaria (determinación correcta de la obligación tributaria sustantiva) y el fin constitucional perseguido por el procedimiento contencioso tributario (conformidad del acto administrativo tributario al orden jurídico).

Ante dicha divergencia de criterios, con fecha 12 de julio de 2019, en reunión de Sala Plena el Tribunal Fiscal se acordó (por mayoría) que las observaciones recogidas por el deudor tributario a través de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos, que coinciden con el resultado final de la actividad de fiscalización, no eran susceptibles de impugnación.

Dicho criterio jurisprudencial establece una seria limitación al derecho de impugnación del contribuyente. Justamente por ello, nos preguntamos si la limitación que impone el Tribunal Fiscal al derecho a impugnar las decisiones administrativas en materia tributaria; esto con la finalidad de promover el deber constitucional de contribuir, supera el test de proporcionalidad.

En cuanto a la idoneidad de uso del test de proporcionalidad, hemos advertido que su aplicación constituye un tema que no escapa al debate doctrinario. Las principales críticas al test de proporcionalidad se encuentran referidas a que su utilización se encuentra basada en apreciaciones subjetivas o no sujetas a control racional (García, 2019, p. 28). Sin embargo, la mayoría de esas críticas, como señala Bernal (2015, p. 409-411) deben rechazarse por ser hiperracionales (por tanto irracionales), no tienen en consideración que una perfecta objetividad constituye un ideal inalcanzable y no advierten que ni siquiera la subsunción se encuentra libre de subjetividad.

Así, por ejemplo, cuando se ejerce una facultad sancionadora (ya sea un ente público o privado) no solo debe tenerse en consideración la literalidad de las disposiciones normativas que tipifican la falta y prevén la sanción a imponerse sino que necesariamente debe recurrirse a un análisis de las circunstancias atenuantes y agravantes del caso en concreto, esto en mérito al principio de razonabilidad. Este análisis no reviste un carácter perfectamente objetivo sino que dependerá de las consideraciones valorativas del sujeto, quien considerará si un dato fáctico constituye una circunstancia atenuante o, en su defecto, no resulta relevante para la graduación de la sanción. Por lo que, incluso en una actividad de subsunción se presentará una apreciación valorativa y, por ello, no resulta posible una perfecta objetividad.

Sino recordemos la Sentencia recaída en el Exp. N° 0535-2009-AA/TC, en dicho caso la universidad demandada había sancionado con la separación definitiva al estudiante demandante, sustentándose en el hecho probado que se le había encontrado con marihuana en las instalaciones de la universidad. La demandada aplicó la sanción más drástica y le restó importancia a circunstancias como el hecho que el estudiante se encontraba en el último ciclo de estudios, tenía un rendimiento académico promedio y no presentaba antecedentes de faltas administrativas. Sin embargo, el Tribunal Constitucional consideró que tales circunstancias eran atenuantes y debieron ser tenidas en consideración al momento de graduarse la sanción. De tal manera, corroboramos como la actividad de subsunción tampoco admite una perfecta objetividad.

Habiéndose constatado la idoneidad de uso del test de proporcionalidad para el análisis constitucional de restricciones a principios constitucionales, por constituir un postulado normativo con una estructura racional posible de evaluación y control.

Por lo tanto, se ha constatado la validez de nuestra hipótesis cuando afirmamos que el derecho a impugnar decisiones administrativas en materia tributaria como todo derecho fundamental no es de carácter absoluto, sino que admite limitaciones a partir de la tutela de otros principios constitucionales. Siendo el test de proporcionalidad la metodología más idónea, en la actualidad, para evaluar si la limitación a un derecho fundamental resulta justificada y razonable.

Ahora bien, debemos puntualizar que no ha sido posible encontrar antecedentes bibliográficos que hayan analizado constitucionalmente la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019. Solo hemos hallado artículos doctrinales que analizan la referida resolución a través de una perspectiva eminentemente infraconstitucional, es decir, a través de una actividad interpretativa de las disposiciones normativas del Código Tributario.

Así, tenemos a Peña (2021) y Escalante (2021, p. 546) quienes luego de afirmar que no es posible encontrar una interpretación de las disposiciones normativas del Código Tributario que permita sustentar el criterio jurisprudencial establecido por el Tribunal Fiscal, entonces los referidos autores sugieren que dicho criterio jurisprudencial restringe el derecho de defensa del deudor tributario y, por tanto, arriban a la conclusión que se vulneró el derecho de defensa (o impugnación) del contribuyente.

Conforme se puede apreciar, tales estudios se centraron en realizar un análisis normativo infraconstitucional, es decir, construyeron una argumentación jurídica a partir de las reglas dispuestas en el Código Tributario. Al no haberse adoptado una perspectiva de análisis constitucional, entonces, se justifica que Peña (2021) y Escalante (2021) no hayan evaluado si la referida restricción al derecho de defensa presenta una justificación constitucional.

De tal manera, el análisis realizado en el presente trabajo de investigación complementa lo expuesto por autores como Peña (2021) y Escalante (2021). En tanto, conforme bien explicaba Barak (2017, p.51), luego de haberse determinado que existe una restricción a un derecho entonces corresponde se analice si tal restricción es proporcional.

Al respecto, Lara (2021, p. 590) considera que ante la falta de previsión normativa que brinde validez jurídica al criterio establecido por el Tribunal Fiscal, entonces, tal entidad debió realizar una ponderación de principios. Lo cual, en principio, resulta controvertido pues no existe un consenso al momento de determinar si el Tribunal Fiscal se encuentra facultado a utilizar el test de proporcionalidad. Hay autores como Buteler (2015, p. 178) que consideran que, en el ejercicio de su poder de policía, la Administración podría llevar a cabo un test de proporcionalidad, mientras que otros como Durán (2016, p. 910) afirman que ello no resultaría admisible.

Además, discutir si la restricción impuesta al derecho a la impugnación de decisiones administrativas, por el Tribunal Fiscal, se origina a partir de una adecuada o inadecuada interpretación de las disposiciones normativas del Código Tributario, no forma parte del enfoque de argumentación jurídica constitucional adoptado para nuestra investigación. Nuestro análisis tiene como objetivo determinar si la referida restricción presenta una justificación constitucional.

Luego de haber expuesto algunas precisiones, ahora corresponde realizar la contrastación del segundo párrafo de nuestra hipótesis, el cual indicaba lo siguiente:

“En dicho contexto, el criterio jurisprudencial establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 al ser evaluado través del test de proporcionalidad no logra superar el subprincipio de necesidad; por lo que, dicho criterio jurisprudencial debería ser dejado sin efecto por su incompatibilidad con el derecho fundamental del contribuyente a impugnar las decisiones administrativas en materia tributaria”.

Con la finalidad de contrastar el segundo párrafo de nuestra hipótesis debemos hacer uso del test de proporcionalidad, para lo cual se debe revisar en el caso concreto la exigencia de cada sub principio que lo conforma: adecuación, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto.

### **1.1. Sub principio de adecuación**

Debemos recordar que en este sub principio se analiza la relación empírica de medios a fines. Se exige que los medios utilizados por la Administración o el Legislador sean adecuados a los fines que pretende alcanzar con su actuación. Como bien señala Ávila (2011, p. 149) no se exige que se trate del medio más intenso, el mejor o el más seguro sino que simplemente el medio elegido promueva el fin.

En el caso de la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 encontramos como finalidad a la promoción de un cumplimiento adecuado del deber constitucional que tiene el contribuyente de colaborar con la Administración Tributaria (que forma parte del más amplio deber constitucional de contribuir). Se pretende promover que el contribuyente sea responsable del contenido de las declaraciones determinativas que presenta a la Administración Tributaria. De tal manera, hace énfasis a la obligación formal del contribuyente de presentar sus declaraciones determinativas de manera adecuada y responsable.

Dicha finalidad pretende ser alcanzada mediante el establecimiento de una regla jurisprudencial de observancia obligatoria que impida al deudor tributario impugnar las observaciones recogidas a través de una declaración jurada rectificatoria que ha surtido efectos y que coinciden con el resultado final de la actividad de fiscalización.

A partir de la identificación del medio utilizado y finalidad perseguida por el acto administrativo que restringe el derecho fundamental a la impugnación de decisiones administrativas, por tanto, se puede concluir que el medio elegido promueve el fin.

Esto se sustenta en el hecho que el deudor tributario se verá forzado a revisar minuciosamente los datos que consigne en su declaración rectificatoria (que recoge las observaciones formuladas durante el procedimiento de fiscalización tributaria) pues, luego de haber surtido efecto su declaración rectificatoria, no tendrá ninguna posibilidad de corregir su acto de determinación de la deuda tributaria. Por cuanto no surte efecto la declaración rectificatoria presentada luego de haber finalizado la fiscalización, salvo que determine una mayor deuda tributaria (artículo 88 del Código Tributario) ni podría impugnar la resolución de determinación que concluye la fiscalización (regla jurisprudencial establecida por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 07308-2-2019).

Por lo expuesto, en el presente caso se tiene por superado el sub principio de adecuación y; por consiguiente, ahora corresponde revisar el sub principio de necesidad.

## **1.2. Sub principio de necesidad**

En este sub principio se evalúa si existen otras alternativas a la escogida por el Legislador o el Poder Ejecutivo que promuevan el mismo fin y limiten de manera menos intensa los derechos fundamentales afectados. Como bien sugiere Ávila (2011, p. 153), el examen de necesidad implica

dos etapas de investigación: el examen de igualdad de adecuación de los medios y el examen del medio menos restrictivo.

Así, evaluando el medio utilizado por el Tribunal Fiscal en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019, partiremos por el examen de igualdad de adecuación de los medios.

Aquí debemos resaltar que no podría considerarse como alternativas a restricciones que no se desprendan de la interpretación de dispositivos normativos con rango de ley, esto en consonancia con la regla de reserva de ley prevista en el literal c) del artículo IV del Título Preliminar del Código Tributario.

En el presente caso, consideramos que existían otras alternativas que promovían el mismo fin y limitaban de manera menos intensa el derecho a impugnar las decisiones administrativas.

La pérdida del régimen de incentivos, previsto en el artículo 179 del Código Tributario, es una medida alternativa que promovía la misma finalidad: que el contribuyente sea responsable del contenido de las declaraciones determinativas que presenta a la Administración Tributaria. En tanto, el deudor tributario no querrá perder la reducción de su sanción por motivo de interponer un recurso impugnatorio inoficioso o de mala fe.

Dicha medida podía ser complementada con la aplicación del artículo 56 del Texto Único de la Ley N° 27444, el cual reconoce la facultad que tiene el Tribunal Fiscal para condenar al pago de costos y costas al deudor tributario que interpone un recurso impugnatorio temerario o malicioso.

El deudor tributario, en un contexto fáctico ordinario, evaluará concienzudamente si tiene fundamentos sólidos para lograr la fundabilidad de su posible recurso impugnatorio, si ese no fuera el caso entonces decidirá no ejercer su derecho a impugnación y, a su vez, no perder su acogimiento al régimen de incentivos ni ser condenado al pago de costos y costas.

Ahora, respecto al examen del medio menos restrictivo, resulta claro que la pérdida del régimen de incentivos y la condena al pago de costos y costas constituye un medio menos restrictivos del derecho de impugnación de las decisiones administrativas.

Por lo tanto, al encontrarnos frente a un medio alternativo que promueve el mismo fin y limita de manera menos intensa el derecho fundamental afectado. Se debe tener por no superado el sub

principio de necesidad y, por consiguiente, carente de justificación constitucional la medida restrictiva que impone el Tribunal Fiscal en su Resolución N° 07308-2-2019.

Recordemos que el test de proporcionalidad se aplica “en cascada”, es decir, la contrariedad con uno solo de los sub principios hace que el derecho fundamental se encuentre lesionado (Sarmiento, 2004, p. 494).

Por lo expuesto, se ha constatado la validez de nuestra hipótesis cuando afirmamos que el criterio jurisprudencial establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 al ser evaluado través del test de proporcionalidad no logra superar el subprincipio de necesidad; por lo que, dicho criterio jurisprudencial debería ser dejado sin efecto por su incompatibilidad con el derecho fundamental del contribuyente a impugnar las decisiones administrativas en materia tributaria.

Habiéndose contrastado el segundo párrafo de nuestra hipótesis, entonces, corresponde contrastar el tercer párrafo (y último) párrafo de la misma:

“Por lo tanto, la restricción del derecho a impugnar las decisiones administrativas establecida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 resulta irrazonable e injustificada”.

Constituyendo la proporcionalidad el vehículo mediante el cual se concluirá si se ha vulnerado o no el principio de razonabilidad (Coviello, 2011, p. 148). Al haberse constatado que la medida restrictiva establecida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 no supera el test de proporcionalidad, entonces, necesariamente se concluye que la restricción del derecho a impugnar las decisiones administrativas establecida en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 resulta irrazonable e injustificada.

Por lo expuesto, en el presente apartado, entonces se ha podido contrastar la validez de la hipótesis que formulamos al inicio del presente trabajo de investigación.

## **2. Una alternativa al criterio jurisprudencial establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019, a partir de una interpretación conforme a la Constitución.**

Habiendo arribado a la conclusión que la restricción al derecho fundamental a la impugnación de decisiones administrativas, impuesta mediante la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-

2019, carece de justificación constitucional al no superar el test de proporcionalidad. Además, teniendo en consideración que el criterio establecido en la Resolución N° 07308-2-2019 seguirá aplicándose en sede administrativa hasta que no sea dejado sin efecto por el Tribunal Fiscal. Entonces, corresponde que enunciemos algunas posibles soluciones a la problemática que origina la aplicación del criterio establecido en la Resolución N° 07308-2-2019.

En primer lugar, consideramos necesario que el Tribunal Fiscal revise su criterio de observancia obligatoria establecido en la Resolución N° 07308-2-2019. Teniendo en consideración las diversas críticas realizadas por autores como Peña (2021) y Escalante (2021), quienes enuncian diversos argumentos en contra a partir de una interpretación sistemática de las normas del Código Tributario. Además, teniendo en cuenta el análisis constitucional realizado en el presente trabajo de investigación. Que, el Tribunal Fiscal deje sin efecto dicho criterio jurisprudencial resultaría lo más acorde al orden constitucional tributario.

En segundo lugar, sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, creemos que la línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal no debería dejar de orientarse a la aplicación de medidas represivas al abuso del derecho de impugnación de decisiones administrativas. El Tribunal Fiscal podría otorgar preferencia a aquellas medidas que ya cuentan con un reconocimiento normativo expreso, con la finalidad de que gocen de legitimidad y no sean cuestionadas por vulnerar el principio de reserva de ley o el principio democrático.

Así, por ejemplo, el Tribunal Fiscal podría iniciar la aplicación del artículo 56 del Texto Único de la Ley N° 27444, el cual reconoce la facultad que tiene el Tribunal Fiscal para condenar al pago de costos y costas al deudor tributario que interpone un recurso impugnatorio temerario o malicioso. Entendiéndose por recurso malicioso o temerario aquel carente de todo sustento de hecho y de derecho.

En tercer lugar, sugerimos que los tribunales del Poder Judicial al conocer una causa donde se discuta la aplicación del criterio establecido en Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019, ordene su inaplicación al caso en concreto por vulnerar el derecho fundamental a la impugnación de decisiones administrativas.

## CONCLUSIONES

Como epílogo enunciamos las conclusiones más importantes de nuestro trabajo de investigación:

1.- El derecho a la impugnación de decisiones administrativas es la facultad que tiene todo ciudadano de solicitar se deje sin efecto cualquier decisión de la Administración Pública que pretenda afectar de manera definitiva su esfera jurídica. Dicho derecho se fundamenta no solo en la corrección de errores sino también en la limitación del uso arbitrario del poder.

2.- El derecho a impugnar decisiones administrativas como todo derecho fundamental no es de carácter absoluto, sino que admite limitaciones a partir de la tutela de otros principios constitucionales. Nuestro Tribunal Constitucional ha señalado que su contenido constitucional mínimo impide que se prohíba o restrinja la posibilidad de impugnar en sede administrativa las resoluciones susceptibles de afectar derechos o intereses legítimos de los administrados.

3.- El derecho a la impugnación de decisiones administrativas en nuestro orden jurídico constitucional es una manifestación del derecho de defensa mas no del derecho de petición. Además, debe tenerse presente que el derecho a la impugnación de decisiones administrativas es distinto al derecho a la pluralidad de instancias, este último se circunscribe exclusivamente al proceso judicial.

4.- Los deberes constitucionales son deberes jurídicos (en un sentido no imperativista) que se refieren a dimensiones básicas de la vida del hombre en sociedad, en el ámbito constitucional. El fundamento de los deberes constitucionales se encuentra en la idea de contrato social que postula un criterio de justicia distributiva armónica con el Estado Social que pretende alcanzar la equidad.

5.- El deber de contribuir es un deber constitucional que, como manifestación del principio de solidaridad, exige no se entienda únicamente como la exigencia del pago de una suma dineraria cuando el ciudadano realiza un hecho gravado sino también como la exigencia de colaboración en la gestión tributaria realizada por la Administración Tributaria.

6.- El Tribunal Constitucional ha particularizado el contenido constitucional del derecho a la impugnación de decisiones administrativas en el ámbito tributario. Así, ha señalado que el derecho a la impugnación de decisiones administrativas tributarias exige que exista un doble control

administrativo: primero mediante la Administración Tributaria que emitió el acto administrativo y segundo a través del Tribunal Fiscal.

7.- El test de proporcionalidad constituye la metodología más idónea, en la actualidad, para evaluar si la limitación a un derecho fundamental resulta justificada y razonable. Las principales críticas al test de proporcionalidad deben rechazarse por no tener en consideración que una perfecta objetividad constituye un ideal inalcanzable y no advertir que ni siquiera la subsunción se encuentra libre de subjetividad.

8.- La autodeterminación tributaria no es una mera obligación legal sino que forma parte del deber constitucional de contribuir y es una herramienta clave en el sistema tributario del Estado Social de Derecho.

9.- Respecto a los actos administrativos que son resultado de un procedimiento de fiscalización tributaria, nuestro legislador ha brindado mayor peso al derecho fundamental a impugnar decisiones administrativas en perjuicio del deber constitucional de contribuir.

10.- El criterio jurisprudencial establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 al ser evaluado a través del test de proporcionalidad no logra superar el subprincipio de necesidad; por lo que, dicho criterio jurisprudencial debería ser dejado sin efecto por su incompatibilidad con el derecho fundamental del contribuyente a impugnar las decisiones administrativas en materia tributaria.

11.- El Tribunal Fiscal debe dejar sin efecto el criterio jurisprudencial establecido en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019. Sin perjuicio de lo señalado, creemos que la línea jurisprudencial del Tribunal Fiscal no debería dejar de orientarse a la aplicación de medidas represivas al abuso del derecho de impugnación de decisiones administrativas.

12.- Los tribunales del Poder Judicial al conocer una causa donde se discuta la aplicación del criterio establecido en Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019, debe ordenar su inaplicación al caso en concreto por vulnerar el derecho fundamental a la impugnación de decisiones administrativas.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### Libros

- Alexy, R. (2004). El concepto y la validez del derecho. Barcelona: Editorial Gedisa.
- Alexy, R. (2007). Teoría de los Derechos Fundamentales. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Alexy, R. (2019). ¿Cómo proteger los derechos humanos? En R. Alexy, Ensayos sobre la teoría de los principios y el juicio de proporcionalidad (págs. 333-349). Lima: Palestra Editores.
- Ataliba, G. (2011). Hipótesis de incidencia tributaria. Lima: Ara Editores.
- Ávila, H. (2011). Teoría de los principios. Madrid: Marcial Pons.
- Barak, A. (2017). Proporcionalidad. Los derechos fundamentales y sus restricciones. Lima: Palestra Editores.
- Barrero Rodríguez, C. (2003). La prueba en el procedimiento administrativo. Navarra: Thomson Civitas.
- Beladiez Rojo, M. (1994). Validez y eficacia de los actos administrativos. Madrid: Marcial Pons.
- Bernal Pulido, C. (2015). La racionalidad de la ponderación. En J. L. Fabra Zamora, & L. García Jaramillo, Filosofía del Derecho Constitucional. Cuestiones fundamentales (págs. 405-427). México: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
- Bobbio, N. (2012). Teoría General del Derecho. Bogotá: Editorial Temis.
- Bocanegra Sierra, R. (2004). Lecciones sobre el Acto Administrativo. Madrid: Thomson Civitas.
- Calvo Ortega, R. (2006). Las actividades de colaboración de los Privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento. Madrid: Dykinson.
- Cassagne, J. C. (2013). El Acto Administrativo (Segunda ed.). Bogotá: Temis.
- De Barros Carvalho, P. (2013). Derecho Tributario: fundamentos jurídicos de la incidencia. Lima: Grijley.
- Dworkin, R. (1989). Los Derechos en serio. Buenos Aires: Editorial Ariel.
- Escribano, F. (1988). La configuración jurídica del deber de contribuir: Perfiles constitucionales. Madrid: Civitas.
- García Amado, J. A. (2019). Ponderación Judicial. Estudios críticos. Puno: Zela Editorial.
- García de Enterría, E., & Fernández, T.-R. (2005). Curso de Derecho Administrativo (Duodécima ed.). Madrid: Thomson Civitas.

- Guastini, R. (2007). Teoría e ideología de la interpretación constitucional. Madrid: Trotta.
- Guastini, R. (2014). La sintaxis del derecho. Madrid: Marcial Pons.
- Guastini, R. (2015). La interpretación de la Constitución. En J. L. Fabra Zamora, & E. Spector, Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho (Vol. III, págs. 2011-2086). México: UNAM.
- Guastini, R. (2019). Discutiendo. Puno: Editorial Zela.
- Hart, H. (2009). El Concepto de Derecho. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Hensel, A. (2005). Derecho Tributario. Madrid: Marcial Pons.
- Holmes, O. W. (2012). La senda del Derecho. Madrid: Marcial Pons.
- Jarach, D. (2004). El hecho imponible. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Kelsen, H. (1982). Teoría Pura del Derecho. México D.F.: UNAM.
- Kelsen, H. (2005). Teoría general de las normas. México D.F.: Editorial Trillas.
- Lifante Vidal, I. (2018). Argumentación e interpretación jurídica. Escepticismo, intencionalismo y constructivismo. Valencia: Tirant lo blanch.
- López Martínez, J. (1992). Los deberes de información tributaria. Madrid: Marcial Pons.
- Maurer, H. (2011). Derecho Administrativo. Parte General. Madrid: Marcial Pons.
- Priori Posada, G. (2019). El proceso y la tutela de los derechos. Lima: PUCP.
- Rubio Correa, M. (1999). Estudio de la Constitución Política de 1993. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Sarmiento Ramírez-Escudero, D. (2004). El control de proporcionalidad de la actividad administrativa. Valencia: Tirant lo blanch.
- Shapiro, S. J. (2014). Legalidad. Madrid: Marcial Pons.
- Spisso, R. R. (2000). Derecho Constitucional Tributario. Buenos Aires: Ediciones Depalma.

### **Artículos en revistas académicas**

- Ariano Deho, E. (2003). Algunas notas sobre las impugnaciones y el debido proceso. Revista *Advocatus*, 395-404.
- Benavides, J. L., & Ospina Garzón, A. F. (2012). La justificación de los recursos administrativos. *Revista Derecho del Estado*, 73-105.

- Bernal Pulido, C. (2007). Los derechos fundamentales y la teoría de los principios. ¿Es la teoría de los principios la base para una teoría adecuada de los derechos fundamentales de la Constitución Española? *Doxa*, 273-291.
- Blanke, H.-J. (2010). El principio de proporcionalidad en el Derecho Alemán, Europeo y Latinoamericano. *Revista de Derecho Administrativo*, 343-351.
- Buteler, A. (2015). La interpretación de la Constitución en sede administrativa. *Revista de Investigações Constitucionais*, 169-182.
- Calvo Ortega, R. (2004). Hacia un nuevo Derecho Tributario. *Foro: Revista de ciencias jurídicas y sociales(0)*, 59-74.
- Díaz Revorio, F. J. (2012). Sobre el concepto de deber constitucional y los deberes en la Constitución de 1978. *Pensamiento Constitucional*, 16(16), 55-86.
- Durán Rojo, L. A. (2006). Los deberes de colaboración tributaria: Un enfoque constitucional. *Vectigalia*, 15-30.
- Durán Rojo, L. A. (2016). El uso del Soft Law en el Derecho Tributario como manifestación del cambio de paradigma jurídico. *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 893-976.
- Escalante Alpaca, G. A. (2021). La Resolución del Tribunal Fiscal N° 07308-2-2019 y la prohibición de la reforma peyorativa. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 535-549.
- Farfán Sousa, R. (2015). La regulación de los recursos administrativos en el ordenamiento administrativo peruano. *Revista Forseti*, 222-251.
- Fraga, D., & Paloma, N. (2021). La captación de información tributaria y su tratamiento por el fisco. En M. Lasala, *Procedimiento y proceso tributario* (págs. 44-89). Buenos Aires: Thomson Reuters La Ley.
- Goig Martínez, J. M. (2011). La constitucionalización de deberes. *Revista de Derecho UNED(9)*, 111-148.
- Huapaya Tapia, R. (2015). El derecho constitucional al debido procedimiento administrativo en la ley del procedimiento administrativo general de la República del Perú. *Revista de Investigações Constitucionais*, 137-165.
- Jordán Manrique, H. (2005). Los límites al derecho de impugnación en general y la apelación en particular: una visión desde la perspectiva de la efectiva tutela jurisdiccional. *Foro Jurídico*, 70-90.
- Jorge Coviello, P. J. (2011). El principio de proporcionalidad en el procedimiento administrativo. *Derecho PUCP*, 139-153.
- Landa Arroyo, C. (2012). *El derecho al debido proceso en la jurisprudencia*. Lima: Academia de la Magistratura.

- Lara Márquez, J. (2021). ¿Son inimpugnables los reparos que son recogidos en declaraciones rectificatorias? Análisis de la RTF de observancia obligatoria N° 07308-2-2019. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 573-602.
- León Untiveros, M. (2009). El principio de proporcionalidad en sentido estricto: Metodología para la aplicación de la Ley de la Ponderación y la fórmula del peso. *Foro Jurídico*, 49-54.
- Marín Benítez, G. (2018). Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *50*, 38-47.
- Martins, R. M., & Santano, A. C. (2016). Una lectura neoconstitucional de la teoría del poder de policía. *Revista de Investigações Constitucionais*, 87-114.
- Morales Godo, J. (2014). Aclaración y corrección de resoluciones judiciales. *Revista de la Maestría en Derecho Procesal*, 5(1), 47-78.
- Peces-Barba Martínez, G. (1987). Los deberes fundamentales. *Doxa*(4), 329-341.  
doi:<https://doi.org/10.14198/DOXA1987.4.19>
- Peña Alarcón, V. (2021). ¿Existen límites para la impugnación de una resolución de determinación que contiene reparos que fueron reconocidos mediante una declaración rectificatoria presentada durante un procedimiento de fiscalización? *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 857-891.
- Pino, G. (2017). Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad. *Derecho & Sociedad*, 199-211.
- Ponce de León Solís, V. (2017). La función de los deberes constitucionales. *Revista Chilena de Derecho*, 133-158.
- Robles Moreno, C., & Ruiz de Castilla Ponce de León, F. (2013). Constitucionalización de la definición de tributo. *Derecho PUCP*(71), 257-279.  
doi:<https://doi.org/10.18800/derechopucp.201302.010>
- Rubio Llorente, F. (2001). Los deberes constitucionales. *Revista Española de Derecho Constitucional*, 11-56.
- Sánchez Huete, M. Á. (2017). El carácter fundamental del Deber de contribuir: el Derecho y la Ética de las relaciones tributarias. *Direito, Estado e Sociedade*(50), 179-207.
- Sevillano, S., & Sotelo, E. (2014). Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú, algunos aspectos a reflexionar. *Derecho PUCP*, 71-101.

## **Legislación**

Constitución Política (1993), art. 1, 2, 43, 74 y 139.

Ministerio de Economía y Finanzas. (2013, 22 de junio). Decreto Supremo 133-2013-EF. Por el cual se aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario. Diario Oficial El Peruano 12336. <https://elperuano.pe/NormasElperuano/2013/06/22/954024-2.html>

Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (2019, 25 de enero). Decreto Supremo 004-2019-JUS. Por el cual se aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley 27444. Diario Oficial El Peruano 14805. <https://elperuano.pe/NormasElperuano/2019/01/25/1734669-1/1734669-1.htm>

## **Jurisprudencia**

Casación 4392-2013-Lima. (2015, 24 de marzo). Corte Suprema de Justicia de la República (Rueda Fernández, M.P.).  
<https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f/Sentencia+CAS+LAB+N%C2%BA4392-2013+-+Lima.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=51cfed8049dee43e857dfdb5fa346f2f>

Resolución 02125-1-2018 (2018, 16 de marzo). Tribunal Fiscal (Ezeta Carpio, M.P.).  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2018/1/2018\\_1\\_02125.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/1/2018_1_02125.pdf)

Resolución 04987-3-2018 (2018, 03 de julio). Tribunal Fiscal (Barrera Vásquez, M.P.).  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2018/3/2018\\_3\\_04987.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/3/2018_3_04987.pdf)

Resolución 05427-9-2018 (2018, 20 de julio). Tribunal Fiscal (Villanueva Arias, M.P.).  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2018/9/2018\\_9\\_05427.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/9/2018_9_05427.pdf)

Resolución 07308-2-2019. (2019, 14 de agosto). Tribunal Fiscal (Velásquez López Raygada, M.P.).  
[https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/jurisprude/acuer\\_sala/2019/resolucion/2019\\_2\\_07308.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/jurisprude/acuer_sala/2019/resolucion/2019_2_07308.pdf)

Sentencia 646-96 (1996, 28 de octubre). Tribunal Constitucional (López Chávez, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00646-1996-AA.html>

Sentencia 680-96 (1996, 29 de octubre). Tribunal Constitucional (López Chávez, M.P.).  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/1997/00680-1996-AA.html>

Sentencia 404-98 (1998, 03 de julio). Tribunal Constitucional (Acosta Sánchez, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00404-1998-AA.pdf>

Sentencia 441-98 (1998, 03 de julio). Tribunal Constitucional (Acosta Sánchez, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00441-1998-AA.html>

Sentencia 021-97 (1998, 21 de agosto). Tribunal Constitucional (Acosta Sánchez, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/1998/00021-1997-AA.html>

Sentencia 1042-2002 (2002, 06 de diciembre). Tribunal Constitucional (García Toma, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/01042-2002-AA.pdf>

Sentencia 2209-2022 (2003, 12 de mayo). Tribunal Constitucional (Gonzales Ojeda, M.P.).  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02209-2002-AA.pdf>

Sentencia 010-2001 (2003, 26 de agosto). Tribunal Constitucional (Rey Terry, M.P.).  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00010-2001-AI.html>

Sentencia 2727-2002 (2003, 19 de diciembre). Tribunal Constitucional (Gonzales Ojeda, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/02727-2002-AA.pdf>

Sentencia 3458-2003 (2004, 28 de junio). Tribunal Constitucional (Alva Orlandini, M.P.).  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/03548-2003-AA.html>

Sentencia 0004-2004 (2004, 21 de setiembre). Tribunal Constitucional (Rey Terry, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%20000011-2004-AI%20000012-2004-AI%20000013-2004-AI%20000014-2004-AI%20000015-2004-AI%20000016-2004-AI%20000027-2004-AI.pdf>

Sentencia 1907-2003 (2005, 27 de enero). Tribunal Constitucional (Landa Arroyo, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01907-2003-AA.pdf>

Sentencia 1417-2005 (2005, 08 de julio). Tribunal Constitucional (Landa Arroyo, M.P.).  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/01417-2005-AA.html>

Sentencia 3741-2004 (2005, 14 de noviembre). Tribunal Constitucional (Alva Orlandini, M.P.).  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/03741-2004-AA.pdf>

Sentencia 4242-2006 (2007, 19 de enero). Tribunal Constitucional (Verga Gotelli, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/04242-2006-AA.pdf>

Sentencia 6089-2006 (2007, 17 de abril). Tribunal Constitucional (Alva Orlandini, M.P.).  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>

Sentencia 0002-2006 (2007, 16 de mayo). Tribunal Constitucional (Alva Orlandini, M.P.).  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/00002-2006-AI.pdf>

Sentencia 4993-2007 (2009, 13 de enero). Tribunal Constitucional (Mesia Ramirez, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/04993-2007-AA.pdf>

Sentencia 535-2009 (2009, 05 de febrero). Tribunal Constitucional (Mesia Ramirez, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/00535-2009-AA.pdf>

Sentencia 4235-2010 (2011, 11 de agosto). Tribunal Constitucional (Álvarez Miranda, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/04235-2010-HC.pdf>

Sentencia 3769-2010 (2011, 17 de octubre). Tribunal Constitucional (Calle Hayen, M.P.).  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/03769-2010-AA.html>

Sentencia 4082-2012 (2016, 10 de mayo). Tribunal Constitucional (Sardón de Taboada, M.P.).  
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2016/04082-2012-AA.pdf>

Sentencia 4532-2013 (2018, 16 de agosto). Tribunal Constitucional (Ferrero Costa, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2018/04532-2013-AA.pdf>

Sentencia 2051-2016 (2020, 12 de noviembre). Tribunal Constitucional (Sardón de Taboada, M.P.). <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2020/02051-2016-AA.pdf>

Sentencia 1808-2013 (2021, 09 de febrero). Tribunal Constitucional (Espinosa-Saldaña Barrera, M.P.). <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/01808-2013-AA.pdf>

Sentencia 3765-2018 (2021, 23 de febrero). Tribunal Constitucional (Ferrero Costa, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/03765-2018-AA.pdf>

Sentencia 2089-2020 (2021, 21 de octubre). Tribunal Constitucional (Sardón de Taboada, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/02089-2020-AA.pdf>

Sentencia 3468-2019 (2022, 27 de enero). Tribunal Constitucional (Miranda Canales, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2022/03468-2019-AA.pdf>

Sentencia 3439-2019 (2022, 01 de febrero). Tribunal Constitucional (Sardón de Taboada, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2022/03439-2019-AA.pdf>

Sentencia 4084-2019 (2022, 01 de febrero). Tribunal Constitucional (Ledesma Narváez, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2022/04084-2019-AA.pdf>

Sentencia 1339-2019 (2022, 01 de febrero). Tribunal Constitucional (Sardón de Taboada, M.P.).  
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2022/01339-2019-AA.pdf>

## Videos

IUS 360. (2019, 12 de abril). *Pluralidad de Instancias vs. Derecho a la Impugnación* [Video].  
[https://www.youtube.com/watch?v=E45BC\\_veVYU&ab\\_channel=IUS360](https://www.youtube.com/watch?v=E45BC_veVYU&ab_channel=IUS360)