

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Escuela de Posgrado



El Pago Bajo Protesto: Un Análisis Preceptivo de la Normativa
Tributaria y sus Consecuencias Jurídicas

Trabajo de investigación para obtener el grado académico de Maestra en
Derecho Tributario que presenta:

Rosa Sofía Figueroa Suárez

Asesor:

Eduardo Sotelo Castañeda

Lima, 2025

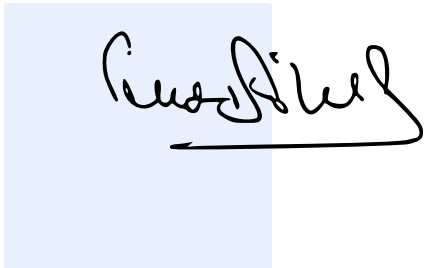
Informe de Similitud

Yo, Eduardo Jose Sotelo Castañeda, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de el trabajo de investigación titulada(o) El Pago Bajo Protesto: Un Análisis Preceptivo de la Normativa Tributaria y sus Consecuencias Jurídicas, de la autora Rosa Sofía Figueroa Suárez, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 16%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 31/01/2024.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de investigación, 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, 6 de Marzo de 2025.

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: Sotelo Castañeda, Eduardo José	
DNI: 06663245	Firma 
ORCID: 0000-0001-6005-0534	

Dedicatoria

A mis padres y mi hermano por su apoyo constante. En especial a mi madre, por su persistencia y por siempre tener altas expectativas sobre mí.

A mi hija, María Fé, quien es mi compañera de vida. Te dedico esta tesis, no solo como un logro personal, sino como un símbolo de lo que puedes alcanzar con esfuerzo y perseverancia.

Sofía Figueroa

RESUMEN

La legislación en materia tributaria establece que la forma para extinguir cualquier obligación del contribuyente es mediante la figura del pago; sin embargo, a través de la casuística el contribuyente ha incorporado el pago bajo protesto, esta nueva concepción del pago, se configura cuando el contribuyente no conforme con la Resolución de Determinación, con la única finalidad de evitar una multa, se acoge al Régimen de Gradualidad y decide cancelar el monto indicado por la Administración Tributaria, pero indicando en un documento aparte que no se encuentra de acuerdo con el monto y con lo resuelto en dicha Resolución.

En las siguientes líneas, se destacará la importancia de acatar las disposiciones normativas, advirtiendo como alternativa el poder efectuar el pago bajo protesto, considerando que en este escenario podría presentarse cierto desamparo en el administrado ya que, eventualmente, se vería limitado de contradecir la Resolución de Determinación frente a la que no puede ejercer acto alguno.

Finalizaremos proponiendo una política normativa ajustada a las necesidades de la actual regulación que permitirá advertir que la regulación sugerida estaría de acuerdo con los principios y derechos constitucionales que rigen las relaciones jurídicas tributarias al amparo del ordenamiento jurídico que protege al contribuyente dentro de un Procedimiento Administrativo, sustentándose debidamente su implementación, utilización, necesidad e idoneidad dentro del marco constitucional imperante en materia tributaria, sin dejar de mencionar que dicha propuesta resulta válida ya que contempla también la importancia de la función recaudadora del Estado reconocida expresamente en la Norma Suprema.

Palabras clave: Pago bajo Protesto- Obligación Tributaria – Declaración Tributaria – Resolución de Determinación – Régimen de Gradualidad - Derecho a la defensa.

ÍNDICE

Resumen.....	01
Índice.....	02
Lista de Tablas	04
Introducción.....	05
CAPITULO I: DESTACANDO LA IMPORTANCIA DEL PAGO EN LA RELACIÓN JURIDICA TRIBUTARIA Y SU TRASCENDENCIA EN TORNO A LA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA	10
1.1. Alcances Constitucionales sobre el Régimen Tributario Peruano	10
1.1.1. El Sistema Tributario en el Ordenamiento Jurídico Peruano	13
1.1.2. Importancia de la Administración Tributaria	14
1.2. Marco Teórico.....	16
1.2.1. La declaración tributaria.....	16
1.2.1.1. La Obligación Tributaria y el Pago	20
1.2.1.2. El pago como medio de extinción de la obligación tributaria	23
1.2.2. El denominado “pago bajo protesto”	25
CAPITULO II: LA VULNERACIÓN AL DERECHO A LA DEFENSA EN LA ACTUAL DECLARACIÓN RECTIFICATORIA	33
2.1. Aplicación de Enfoques Metodológicos	33
2.1.1. Contribuyentes tomados como muestra.....	33
2.1.2. ¿Por qué es necesario regular el pago bajo protesto en la legislación tributaria?	35
2.1.3. ¿El Régimen de Gradualidad impide el libre ejercicio al derecho de defensa?	36
2.1.4. Diferenciando el Régimen de Gradualidad y el Régimen de Incentivos	38
2.1.5. ¿Estuvo presente en nuestra legislación histórica tributaria la figura del “pago bajo protesto”?.....	38
2.1.5.1 Análisis del Primer Código Tributario (1966).....	40
2.1.5.2 Análisis del Segundo Código Tributario (1992)	41
2.1.5.3 Análisis del Tercer Código Tributario (1994).....	42
2.1.5.4 Análisis del Cuarto Código Tributario (1996).....	44
2.1.6. Efectos de una regulación limitante en torno a la declaración rectificatoria	47

2.1.7	El pago bajo protesto en otras legislaciones	48
CAPITULO III: LA NECESIDAD DE INCLUSIÓN DEL PAGO BAJO PROTESTO A LA LUZ DE LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS Y LA INVESTIGACIÓN REALIZADA ..53		
3.1.	Revisión de los Pronunciamientos del Tribunal Fiscal y la Corte Suprema	53
3.1.1	La inexistencia de un sustento jurídico válido que impida cuestionar el pago luego de una declaración jurada rectificatoria	56
3.1.2	La afectación de Derechos Constitucionales en la prohibición de impugnar	57
3.1.2.1	Ponderación de Derechos Constitucionales en la materia controvertida....	60
3.2	Propuesta.....	64
3.2.1	¿Por qué incluir el pago bajo protesto como forma de pago?	64
3.2.1.1	Propuesta de Política Normativa	67
Conclusiones		72
Recomendaciones.....		76
Referencias bibliográficas.....		77



ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Contribuyentes utilizados en la muestra.....	33
--	-----------



INTRODUCCIÓN

El desarrollo de este trabajo expone en los siguientes capítulos, la discusión de una materia no contemplada en nuestra legislación tributaria hasta el momento; sin embargo, la casuística lo ha visto recurrente y ha normalizado su aplicación, nos referimos al denominado “pago bajo protesto”, esta nueva concepción del pago no es ajena a la práctica regular que viene presentándose dentro de las relaciones jurídicas tributarias, esto en razón a que, la actual legislación ha hecho necesario que el contribuyente advierta una nueva modalidad de realizar el pago que le permita dejar constancia de su disconformidad en relación a lo señalado por la Administración en la Resolución de Determinación, es entonces, una forma de garantizar su derecho a contradicción, ya que el administrado para acogerse al Régimen de Gradualidad, decide aceptar el monto pagado, con cargo a realizar luego, el descargo correspondiente.

En ese sentido, para lograr una clara comprensión de la materia y entender la figura jurídica que consideramos oportuno regular en la actual legislación tributaria, de manera preliminar, se comenzará por realizar un exhaustivo y detallado análisis de la normativa tributaria, partiendo de sus fundamentos constitucionales, principios, hasta finalmente examinar cómo se extingue la obligación tributaria, siendo el objetivo concreto dar a conocer las distintas formas de retribución contempladas en la normativa feudataria, no regulado específicamente en nuestras normas especiales. Posterior a ello, se revisará el por qué es necesario regular esta figura jurídica, examinando la inexistencia de un sustento válido que impida cuestionar el pago luego de una declaración rectificatoria.

Para dicho efecto, se hará referencia principalmente al pronunciamiento del Tribunal Fiscal, en donde se establece un criterio particular en la Resolución de Observancia Obligatoria N° 07308-2-2019, ya que en dicha ocasión, la entidad administrativa indica que en una actuación de inspección, la entidad efectúa observaciones en el documento rectificatorio que ha surtido efectos, y subsecuentemente, el pronunciamiento de la entidad considera lo indicado por el administrado, por lo tanto, la opinión realizada por la Administración no sería susceptible de impugnación, y de esta

manera, no sería materia de controversia. Sin embargo, se advierte que dicho pronunciamiento no ha tomado en cuenta algunos criterios que se darán a conocer en este estudio.

En efecto, cuando el Órgano competente determina que lo proporcionado por el administrado no coincide con lo verdaderamente encontrado, la Administración cumple con multar, puesto esto constituye una infracción; en este contexto, la Administración le brinda la oportunidad al contribuyente de acogerse al denominado Régimen de Gradualidad, para estos efectos, dicho régimen al cual se acoge el contribuyente será en base a la sanción de multa. Luego de ello, el contribuyente tendrá que aceptar las observaciones realizadas por la Administración y existirá un documento denominado; declaración jurada rectificatoria. Este documento en opinión del Poder Judicial mediante una resolución casatoria N° 03158-2022 (Precedente Vinculante), configura como un acto voluntario, y, por ende, no constituiría controversia respecto a la declaración que contiene las observaciones realizadas por la Administración. Cabe agregar, que el régimen al cual se acoge el contribuyente como ya se mencionó, con pleno ejercicio de su voluntad y capacidad, es también una potestad que se le confiere a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, “Sunat”), para determinar y aplicar sanciones fijando ciertos criterios objetivos. En este caso, en concreto, la Administración puede rebajar la multa hasta en un 95%.

En consecuencia, la problemática se desarrolla en este escenario; no obstante, a diferencia de los ocurrido cuando el contribuyente recurre al “pago bajo protesto” indicando que dicha declaración rectificatoria sólo la realizó con el único fin de acogerse a un Régimen para evitar pagar una multa elevada, ya que no acepta las observaciones efectuadas por la Administración, esto da origen a que el contribuyente quiera ejercer su derecho a impugnar. En virtud de ello, como ya se ha mencionado, el contribuyente ejerce el denominado “pago bajo protesto”, utilizando un escrito impugnatorio.

En definitiva, el problema general consistirá en determinar, ¿Cuáles son los factores positivos de incorporar la figura jurídica del “pago bajo protesto” en materia tributaria? Ya que, como se ha indicado, es una práctica habitual que no está contemplada en la legislación; sin embargo, si forma parte de la dinámica jurídica porque produce indefensión en el contribuyente colocándose en un escenario en donde decide acogerse a algo sin razonar claramente sobre lo que significa para luego tener que recurrir a un mecanismo que pueda retrotraer su decisión, por dicha razón, será

fundamental entender que representa esta modalidad de pago y que implicancias tiene su ejercicio para la Administración Tributaria y para el Administrado. Esto nos permitirá advertir que su regulación, resulta necesaria ya que, dentro del actual marco legislativo, su utilización garantiza un debido procedimiento al permitirle al administrado cuestionar la Resolución de Determinación.

Además, se tomará en cuenta su aplicación en otras legislaciones para comprender si realmente es un mecanismo que resguarda los derechos del administrado, tomando en consideración para ello, el sustento jurídico del Derecho Comparado para destacar el pago bajo protesto en sus relaciones con el contribuyente. Asimismo, se ha determinado como problemas específicos, entender ¿Cuáles son los criterios normativos adoptados en el Procedimiento de Fiscalización al contribuyente en el Perú?, sin dejar de lado el importante aporte doctrinario y jurisprudencial que consideramos oportuno utilizar de referencia para una mayor comprensión de conceptos y criterios. Igualmente, nos preguntaremos también sobre la valoración de la doctrina comparada respecto al “pago bajo protesto”, finalmente, ¿El rol constitucional del “pago bajo protesto” en aras de protección de las garantías constitucionales? En este caso, se realizará un examen de ponderación de derechos cuya finalidad será entender si la afectación hacia algunos derechos de los administrados se justificaría con la finalidad de proteger el sistema recaudador del fisco. Para ello, se citará al Tribunal Constitucional, quien en innumerables oportunidades se ha pronunciado respecto al tema, destacando y valorando como prioridad, las garantías procedimentales en cualquier Procedimiento con la Administración Pública.

Por otro lado, como hipótesis general se ha visto relevante considerar si la incorporación adecuada de la figura jurídica “pago bajo protesto” en la norma tributaria peruana permitirá el cumplimiento del rol constitucional para proteger el interés del contribuyente y a su vez, garantizar el interés fiscal en su legítimo actuar recaudador. Esto ya que, el rol constitucional permite proteger ciertos derechos fundamentales establecidos en la Carta Magna dentro de un Procedimiento Administrativo, por dicha razón será esencial examinar si la figura planteada se encuentra acorde a lo señalado en la norma suprema.

Mientras que, como hipótesis específicas que se resolverán en el análisis se ha considerado conveniente que estas giren en torno a la figura del “pago bajo protesto”, en tanto se determinará si

contemplando esta regulación en la legislación tributaria, habrá mayor seguridad jurídica para los contribuyentes, atendiendo al derecho de contradicción que se ve limitado al impedirle al administrado accionar frente a la Resolución de Determinación. De igual modo, si el “pago bajo protesto” eliminará cualquier abuso del derecho que pueda advertirse por parte de la Administración, ya que, como consecuencia de la regulación imperante, se estaría limitando el derecho a la defensa del administrado y con ello, no se cumpliría con un debido procedimiento.

Como objetivo general se determinará cuáles son aquellos factores positivos de incorporar la figura jurídica del “pago bajo protesto” en materia tributaria, advirtiendo su principal función como mecanismo de protección al administrado. Y, por otro lado, como objetivos específicos se determinará cuáles son aquellos criterios normativos adoptados en el Procedimiento de Fiscalización al contribuyente en el Perú. Esto coadyuvará a llegar a un preciso examen para realizar una valoración conjunta tomando como referencia a la más destacada doctrina nacional como doctrina comparada. Asimismo, se establecerá el rol constitucional del “pago bajo protesto” en aras de protección de las garantías constitucionales, ya que su función es entendida como una herramienta esencial para el administrado. Este último objetivo resulta trascendental para el análisis del caso, ya que la propuesta se está sustentado precisamente en la protección constitucional al administrado, advirtiendo una situación de hecho que viene generándose por no encontrar contemplado el pago en esta nueva modalidad.

Finalmente, el enfoque que se utilizará en el desarrollo de la investigación será de índole cualitativo, sustentado en una exploración normativa, doctrinaria y jurisprudencial sobre la materia. Todo esto permitirá que, mediante el análisis del caso se entiendan las razones de por qué representa una problemática que debe regularse, tomando en cuenta que ya forma parte de la práctica del administrado y que, además, se ha contemplado en otras áreas del derecho administrativo. En virtud de ello, la investigación será documental, pues se aportará contenido casuístico que ha permitido observar su aplicación y su importancia para el administrado. De esta manera, utilizando bibliografía nacional y comparada se resolverá en el último capítulo de la investigación, por qué su regulación debe estar incorporada en la legislación, pues mediante sólidos argumentos se podrá afirmar que el “pago bajo protesto” ya se encuentra inserta en la práctica común del contribuyente y al ser de este modo, es necesaria su regulación para la no

afectación de derechos fundamentales. A su vez, esto conduce a preguntarnos también, ¿Cuáles son los factores positivos de incorporar la figura jurídica del “pago bajo protesto” en materia tributaria?, de tal manera que se expliquen los beneficios que generaría la propuesta planteada.



CAPÍTULO I: DESTACANDO LA IMPORTANCIA DEL PAGO EN LA RELACIÓN JURIDICA TRIBUTARIA Y SU TRASCENDENCIA EN TORNO A LA DECLARACIÓN RECTIFICATORIA

1.1 Alcances Constitucionales sobre el Régimen Tributario Peruano

El Estado cumple sus funciones dentro del marco constitucional, en esa línea, tiene como principal ocupación satisfacer las primordiales necesidades de los ciudadanos, es debido a ello que necesita recaudar tributos como fuente principal de ingresos, ya que así podrá no sólo cubrir los gastos del Estado, sino financiar diversas obras públicas en beneficio de la comunidad. Dicho así, el ingreso tributario es una fuente esencial de las finanzas públicas.

Ahora bien, podemos indicar que, para que se consolide la función recaudadora del Estado, se necesita de la colaboración de todos. Los privados, quienes aportan al fisco, generan la riqueza que finalmente será parte del tesoro público mediante el pago de tributos, permitiéndole así al Estado, servir de proveedor de bienes y servicios que tendrá como finalidad procurar satisfacer las demandas sociales del país, desde brindar servicios en cuanto a la defensa nacional, el orden interno, hasta cubrir demandas sociales que contempla temas relacionados a la salud, educación, entre otras más.

Bajo lo expuesto, la regulación que analiza sobre temas de tributación nacional es todo aquello que incorpora impuestos, contribuciones, tasas cuya creación, estructuración y aplicación responde a ciertos parámetros de referencia que se encuentran a su vez, en las normas fundamentales del ordenamiento jurídico. Siguiendo lo indicado, en la doctrina se entiende que las normas tributarias tienen como finalidad cubrir necesidades públicas, en diversos aspectos de interés nacional, buscando una satisfacción común en la comunidad.

Resulta conveniente citar el siguiente comentario doctrinario que ilustra al respecto:

La regulación de índole tributaria permite que el Estado como ente encargado, sea recaudador de las contribuciones de los sujetos obligados en el país, y así pueda cubrir las necesidades públicas o también, realizar una política de interés nacional. Para estos efectos, los obligados a cumplir con el fisco son aquellos que están dentro del ámbito de aplicación de la normativa. (El énfasis y subrayado es agregado) (Pastorino, 1986, p. 94)

Lo mencionado permite destacar que los alcances de la norma tributaria provienen originalmente del propio texto constitucional, a partir de ello, se garantiza el actuar del Estado bajo la potestad tributaria y los deberes del administrado, que se encuentran debidamente tipificados en la norma especial; sin perjuicio de ello, toda actuación estatal debe estar impuesta por límites que no afecten los intereses legítimos de terceros. Esto es fundamental, ya que más adelante, se examinará cómo es que, aun cuando existen dos derechos importantes que merecen protección, el sistema de garantías constitucional permite la observancia y la exigencia en la potestad tributaria pero sin lesionar derechos fundamentales.

En esa línea, se puede indicar entonces que, la Norma Suprema establece ciertos principios que orientan a la creación de los tributos. La Carta Magna contempla el Principio de Reserva de Ley, estableciendo una lista cerrada de órganos estatales que pueden crear tributos. En ese sentido, el gobierno nacional, puede crear impuestos, mientras que, los gobiernos de cada región, por ejemplo, no tiene competencia para hacerlo. Sobre el particular:

El Estado necesita de un soporte económico para brindar los servicios públicos y realizar las obras que necesita el país. De este modo, **recibe un importante ingreso a través del aporte que realizan los contribuyentes por medio de una contribución.** (El énfasis y subrayado es agregado) (Rubio, 2020, p. 150)

Por lo señalado podemos indicar que, la función de la Administración Tributaria es fundamental para que el Estado pueda dar fiel cumplimiento a sus labores, por dicha razón, tienen amplias facultades para exigir, cuando lo amerite, el cumplimiento de las obligaciones del administrado; a su vez, el administrado que reconoce y acepta sus obligaciones, tiene el deber de colaborar con la labor de la administración, cumpliendo con las exigencias normativas necesarias para lograr el fin

recaudatorio. Es importante resaltar que, en la Carta Magna se puede apreciar aquellos Principios destacados en materia tributaria que resulta trascendental mencionar y detallar a su vez.

Según el autor Bravo “los principios tributarios sirven como estándar de conducta que debe tener la administración pública frente a los administrados” (2015, p. 112). En razón a ello, es entendida como una especie de guía en la política fiscal. Esta forma de lineamientos que se encuentran contenidos en los principios va a permitir facultar a la administración a tener un comportamiento ajustado al marco constitucional y legal permitido, el contribuyente por su parte podrá exigir dicho cumplimiento y también ajustará su conducta a los deberes impuestos por la administración. El problema surge cuando existe un abuso de lo regularmente normado, y es ahí, donde se debe analizar la finalidad de la norma y el eventual, daño al interés del administrado.

En derivación, en primer lugar, está el Principio de Reserva de Ley, que sólo a través de una regulación del igual nivel que una norma, se puede instaurar, modificar, eliminar o dispensar impuestos, es decir sólo por ley, no existe otra forma para hacerlo. Asimismo, el Principio de Igualdad, que nos indica que los impuestos deben aplicarse sin privilegios ni concesiones, todos están obligados a pagar, no existe un trato diferenciado que pueda hacerse valer entre los contribuyentes que cumplan las mismas condiciones o estén en igualdad de condiciones. Además, este Principio exige el respeto a las garantías constitucionales, esto ya que, la contribución, es un desprendimiento económico que realizan los particulares y en ese sentido, debe ser razonable, por ello, el Órgano competente debe ajustar su actuación. Finalmente, el Principio de No Confiscatoriedad, hace alusión que por lo que paga por impuesto respecto al bien, no puede resultar ser proporcionalmente igual al precio final del bien.

De este modo, la norma tributaria también fija los límites para establecer un impuesto, según la Norma IV del Título Preliminar, solo mediante ordenanza los gobiernos de cada localidad pueden crear contribuciones. Asimismo, se observan reglas sobre aspectos generales de la estructura de los tributos. En este contexto, cabe agregar que, uno de los rasgos que otorga identidad jurídica al tributo es la figura de la obligación, pero este tema será desarrollado más adelante y con mayor profundidad.

1.1.1 El Sistema Tributario en el Ordenamiento Jurídico Peruano

A efectos de proponer una conceptualización del “sistema tributario”, se debe iniciar esbozando una breve explicación de lo que se entiende por sistema jurídico, éste último comprende un conjunto de reglas que se desarrollan hacia una cierta finalidad, es decir, responden a normas generales. En efecto, el derecho tributario contiene la regulación específica y necesaria que le permitirá a los contribuyentes conocer sobre todo lo relacionado y vinculado al fisco.

Además, encuentra sustento en otras ramas del derecho. A nivel doctrinario, se indica que, “las normas que regulan sobre tributos contienen principios conexos a otras áreas del derecho, se retroalimentan entre ellas, de esta manera el derecho tributario tiene que ver con diversas especialidades del sistema jurídico” (Ruiz de Castilla, 2017, p. 92). Definitivamente, el ordenamiento jurídico contiene normas de diversas naturalezas pero tienen un sustento único, el sustento constitucional, esto permite saber que todas derivan de principios generales que marcan la pauta de cómo regular. Por ello, cuando existe una afectación normativa, siempre se busca el sustento jurídico que ampara el derecho constitucional. A través de la Carta Magna podemos identificar qué afectación está produciendo un determinado hecho, y de esta manera presentar los medios suficientes para defender nuestro derecho.

Igualmente, el Código Tributario regula aquellas fuentes que serán fundamentales en el análisis tributario, éstas se guían por un orden, establecido por lo que se conoce como la Pirámide de Kelsen, siendo para estos efectos sólo el nombramiento de algunos a manera de mención, los lineamientos que emanan de la Norma Suprema; seguidamente, los acuerdos externos del país, las normas que regulan el fisco; luego vienen las leyes especiales, los decretos supremos, la jurisprudencia; en este caso se refiere propiamente a las resoluciones emitidas por la Administración especial; y la doctrina.

Es importante indicar también que, los principios y normas sobre temas tributarios se encuentran contempladas la norma especial. Entre otros temas, nos conviene resaltar que, la regulación en mención advierte aquellos deberes que tienen los administrados, información

sobre ciertas operaciones, estar pendientes de cumplir las obligaciones en los plazos correspondientes, entre otros que veremos más adelante.

Ahora bien, sobre las obligaciones, es importante destacar que el administrado conoce y debe buscar la colaboración con la administración, no sólo por defender una posición certera dentro del procedimiento administrativo, sino que, además, le resulta conveniente que la administración desarrolle bien su labor y así no se perjudica con ninguna demora. Entonces, es sumamente importante comprender la finalidad del deber de colaboración del administrado en procedimientos de esta naturaleza, el fundamento del pago bajo protesto es destacar una garantía constitucional que tiene el contribuyente, que se advierte precisamente cuando el contribuyente decide cumplir con su deber de pago de la obligación.

1.1.2 Importancia de la Administración Tributaria

Según lo mencionado en algunos párrafos precedentes, la disciplina especial sobre la materia establece el marco de conducta de la entidad con los administrados, ya que, tiene como finalidad ser la entidad recaudadora del tributo, llevárselo al fisco y de esta manera, cumplir con satisfacer las necesidades públicas y lograr el bien común. En ese sentido, no se puede dejar de mencionar, que un punto importante a considerar es la capacidad contributiva de los administrados.

Bajo lo expuesto, la Administración Tributaria desarrolla el papel protagónico en la recaudación de tributos. El Estado le otorga el poder de hacerlo, concediéndole no solo determinadas facultades, sino también prerrogativas para cumplir con dicha obligación, pudiendo exigir de este modo, a través de distintos medios, la riqueza proveniente de los administrados. En este largo camino, la Administración Tributaria tiene entre sus funciones, el investigar, fiscalizar, y determinar finalmente el tributo que deberá recaudar de los contribuyentes, esto permitirá que el Estado pueda recaudar el fisco, y también, dotar de los instrumentos necesarios al deudor.

Al respecto, es oportuno destacar que:

La finalidad de los tributos es proveer de dinero al Estado, necesario para las obras de interés público, así como para cubrir necesidades básicas. **Esta institución jurídica permite que el Estado recaude el dinero necesario para con ello poder cubrir las necesidades de la sociedad.** Dicho aporte se realiza mediante una contribución al Estado por parte de los contribuyentes. (El énfasis y subrayado es agregado) (Sevillano, 2019, p. 37)

En tal sentido, el interés del Estado en materia recaudadora permite cumplir una finalidad pública trascendental, por dicha razón, como institución jurídica, los tributos ayudan al sostenimiento de los fines públicos mediante la incorporación de obras sociales y en atención a las necesidades más básicas de los ciudadanos. Es tan importante su regulación, que existe una legislación especial que regula procedimientos específicos con prerrogativas que solo son aplicables para dicha materia.

Pero ¿qué necesita la Administración para iniciar el procedimiento que permitirá la imposición de los tributos?, la legislación regula el procedimiento y nos indica que el primer paso será la determinación de la obligación que recaerá en el contribuyente, en dicho proceso, se podrá advertir que el administrado declarará y otorgará una serie de información durante el procedimiento que llevará a cabo la Administración, finalmente a través de una resolución, es decir un pronunciamiento final al respecto, la entidad cuantificará la obligación. En este escenario, el Órgano Competente exigirá al deudor el pago respectivo.

Entonces, de la cita antes mencionada, podemos concluir señalando que la determinación tributaria advierte el nacimiento de la obligación indicada en la ley que genera un crédito a favor del Estado y, que, a partir de ahí, esta será exigible al administrado; puesto que ya se tendría cuantificado lo que se tiene que pagar y el tiempo para hacerlo. Esto es muy importante, ya que inicia el plazo que tiene la administración para esperar el cumplimiento de la obligación, mientras que por el lado del administrado, es el plazo que tiene para cumplir con la contribución.

Sobre la fiscalización tributaria a cargo de la entidad, implica llevar a cabo un procedimiento de inspección determinativa, llamado así el mecanismo que por excelencia utiliza

la entidad. Dicho procedimiento se encuentra regulado a partir del artículo 61° de la norma especial, así como en el Reglamento de Fiscalización de la Sunat.

Lo primordial en el procedimiento de fiscalización es cumplir con lo estipulado en la norma a efectos de garantizar el marco de regularidad en la misma. Dicho esto, sin dejar de lado la finalidad que busca la administración, el contribuyente deberá advertir sus obligaciones frente a la entidad y lograr así, el cabal cumplimiento de lo prescripto en las normas especiales.

1.2 Marco Teórico

1.2.1 La Declaración Tributaria

La declaración tributaria forma parte esencial del desarrollo del trabajo de investigación, es la manifestación del contribuyente que le dará la información necesaria a la administración para su posterior pronunciamiento. Para entender porque la propuesta de política normativa resulta necesaria hacer un análisis más profundo y exhaustivo de este concepto, ya que es en particular una parte del contenido principal que merece ser tratado a profundidad, por ello se ha visto conveniente tratarlo individualmente.

La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero también ha incorporado una definición para la declaración tributaria, indicando que:

se trata de una manifestación voluntaria, en donde se trata de comunicar a la Administración Tributaria, de acuerdo a lo estipulado en la Ley y en el Reglamento sobre la materia, específicamente en el artículo 88 del Código Tributario, siendo esta figura jurídica la base para poder determinar la obligación tributaria. (Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, 2020, p. 7)

Evidentemente, la declaración tributaria implica una manifestación de voluntad, para dar a conocer algún hecho que genere relevancia en el campo tributario y que deba conocer la máxima autoridad.

En primer término, debemos de indicar que la esencia de la declaración tributaria es la de un deber del administrado. Es tal vez, la única forma de precisar de manera indubitable cierta información importante para la Administración Pública, entendiendo que, a partir de ello, la Administración podrá tener sustento para imponer obligaciones. No obstante, tal como lo ha establecido el tributarista Ruiz de Castilla, “este deber no se encuentra tipificado en la lista de deberes de los administrados que precisa la norma; sin embargo, no se puede negar su obligación de cumplimiento” (Ruiz de Castilla, 2023, p. 414).

Sobre el comentario doctrinario, cabe indicar que los deberes del administrado deben estar contemplados necesariamente en la norma, tal como existen otras normativas generales, o en su defecto, por la misma naturaleza de la obligación que sí se está exigido a cumplir las disposiciones de ley; es decir, en este caso, el contribuyente conoce que necesita brindar cierta información a la administración, y que por tanto, su deber de colaboración encuentra un sustento normativo especial, que no amerita que además, este sea instituido como un deber expresamente prescripto, a esto se hace referencia cuando el autor del texto anterior hace alusión al deber no tipificado, pero que no se puede negar su necesario cumplimiento.

Para estos efectos, CISS grupo Wolters Kluwer (2007) señala que “la declaración tributaria se materializa en un documento que se presenta ante la Administración Tributaria, donde se reconoce o se informa de la realización de algún hecho relevante para que se pueda aplicar los tributos” (p.419), siendo esta definición una conceptualización amplia sobre la declaración tributaria. Usualmente “los contribuyentes suelen referirse a la declaración tributaria como el documento escrito; pero ello no siempre se dará en todos los tipos de declaraciones” (Huesca, 2007, p. 818). Bajo estas premisas, se entiende que la declaración tributaria debe constar en un documento, donde se pueda poner de manifiesto algunos actos.

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) determina que la declaración tributaria para estos efectos se denominara D.D.J.J. o Declaración jurada tributaria, siendo “un documento que complementan los contribuyentes ante la Administración Tributaria sobre los ingresos o beneficios o de cualquier otra actividad que

genere relevancia sobre la actividad económica” (La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2022), de esta manera la SUNAT podrá contar con información que pueda determinar el tributo a pagar. La autora Ayala (2005) precisa que; gracias a “las declaraciones que realizan los contribuyentes las autoridades competentes como la SUNAT puede realizar un seguimiento sobre las actividades y de esa manera podrán ejercer la facultad de verificación y control” (p.29).

En esta misma línea argumentativa, la doctrina comparada tampoco ha sido ajena para la conceptualización de este término, siendo que para estos efectos la normativa colombiana ha precisado que “la declaración tributaria es necesariamente un documento que lo realiza el contribuyente para la Administración de Impuestos, dando a conocer hechos gravados para que se determine el tributo” (Agencia Nacional de Seguridad Vial, 2024).

Ello significa que la declaración tributaria es la base para que la Administración tenga la posibilidad de fiscalizar y controlar al contribuyente, claramente es a iniciativa de parte de querer dar a conocer alguna información relevante, pero también destaca la labor de las autoridades.

Dicho esto, el no cumplimiento de esta obligación sí se considera una infracción tipificada en la norma especial.

Además, este deber del administrado acarrea una doble responsabilidad;

Por un lado, se tiene una responsabilidad de tipo sustantiva, ello debido a que el administrado se encuentra obligado al pago de la obligación tributaria determinada en su declaración, la que tiene naturaleza de declaración jurada. Por otro lado, esta declaración acarrea una responsabilidad de tipo penal; ello debido a las omisiones, inexactitudes o fraudes que pudiera tener el administrado. (Rosendo, 2011, p. 695)

Teniendo como base lo antes señalado procederemos a analizar lo establecido en nuestra legislación, para lo cual nos remitiremos a la norma especial, que define a la declaración

tributaria como la expresión que tienen los contribuyentes cuando desean transmitir alguna información a la Administración. Además, se entiende que toda declaración tributaria tiene una validez intrínseca y aporta información veraz sobre algún hecho. Con esta característica esencial, se le da valor a dicha declaración y se le otorga a su vez, un sustento jurídico válido con relación a la obligación.

Igualmente, se encuentra regulado en nuestra legislación tributaria lo concerniente a las declaraciones, pero éstas se diferencian según la oportunidad en la que se realicen, existiendo así, la declaración original, sustitutoria o rectificatoria. Sobre esta última, se examinará más a detalle en las siguientes líneas. Sin perjuicio de ello, corresponde mencionar que esta última es presentada por el contribuyente dentro del plazo de prescripción, luego de presentar la declaración original. Esto se sustenta en razón a que, la primera declaración, es decir, la original, no contenía información correcta y por ello, el administrado los modifica en la mencionada declaración.

En el caso de las declaraciones rectificatorias, sus efectos se producen de manera inmediata a la presentación que realice el administrado a la entidad, pero con una condición, siempre que se advierta que existe una igual o mayor obligación por parte del sujeto obligado. De no ser este el caso, surtirá efectos si dentro de un plazo de cuarenta y cinco (45) días hábiles posteriores a la presentación, la entidad no se pronunciará sobre su contenido; no obstante, la Administración, de manera posterior, podrá realizar la labor de fiscalización de manera posterior.

Cabe señalar que la labor de la verificación posterior es en principio un hecho que sujeta a la administración a verificar sus actos, y, por otro lado, el otorgar un plazo límite y aceptar tácitamente el hecho, es necesario a efectos de no esperar de manera indefinida sobre la aceptación de alguna labor o propuesta que tenga el administrado. Se debe combatir la inacción de la administración, respetando los plazos necesarios para sus pronunciamientos y sobre todo sobre la base del principio de la razonabilidad, ya que un administrado no puede esperar eternamente un pronunciamiento de la entidad, debe buscarse la eficiencia en todos los actos que los particulares tengan con la administración, de esta manera fluirá mejor cualquier relación de derecho público.

1.2.1.1 La obligación tributaria y el pago

La forma de suprimir una deuda es por excelencia hacer el abono dinerario respectivo, y esto lógicamente no es una excepción en el ámbito tributario. Una vez exigible el pago, la entidad procurará que el administrado pague, de no ser así, se procede con el inicio del Procedimiento de Cobranza Coactiva. Como ya se ha mencionado en los primeros párrafos del presente capítulo, el Estado debe procurar que los administrados cumplan con sus obligaciones, a partir de ahí, comenzará diversas etapas para dar cumplimiento a su objetivo.

La obligación tributaria nace como consecuencia de una “relación jurídica tributaria entre dos personas, en donde surge el supuesto de hecho que prevee la normativa y le confiere el derecho a la autoridad de exigir el pago (una suma de dinero), que tendrá como finalidad pagar un tributo” (Barros y Rodríguez, 2006, p. 83). Resulta claro entonces aquella facultad de cobro que se le confiere a la autoridad administrativa, de tal manera que “asegure el pago de los tributos, sanciones, multas o cualquier otro monto accesorio” (Ayala, 2005, p. 30). La Administración Tributaria está en toda la obligación y ejerce una función ante cualquier “incumplimiento o cumplimiento parcial de las obligaciones de los contribuyentes” (Ayala, 2005, p. 31). En este sentido,

la obligación tributaria se materializa con el vínculo o relación entre el acreedor y el deudor, siendo las obligaciones de dar, hacer o no hacer, de tal manera que se cumpla con aquella parte importante de la relación jurídica tributaria; el pago, que en materia tributaria se destinará para el tributo. (Valverde et al., 2024, p. 152)

En virtud de ello, “la obligación tributaria tiene una naturaleza que se desencadena de una relación personal y no de derecho real” (La obligación tributaria: El sujeto, el objeto y la causa, 2012, p. 69), porque el Estado ejerce su facultad de obligar al contribuyente a que cumpla con su obligación. En función de ello, se precisa que “los elementos de la obligación tributaria son las personas o contribuyentes, la prestación u obligación, y el hecho que da surgimiento a la obligación” (La obligación tributaria: El sujeto, el objeto y la causa, 2012, p. 72).

Para Lay (2016) “la obligación tributaria es un elemento importante de la relación jurídica tributaria, vista ello como una manifestación de voluntad, como resultado de la autonomía de los sujetos que pertenecen al ámbito público” (p.262). Y ello se indica, porque la autoridad administrativa pertenece al ámbito público y se le confieren obligaciones y facultades para poder exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Bajo la perspectiva de este autor se consideraría como un acto jurídico la obligación tributaria.

Pues bien, luego de conceptualizar “la obligación tributaria como la relación jurídica que se establece entre dos sujetos; el acreedor y el deudor, teniendo como objeto el cumplimiento de una prestación tributaria” (Robles, 2006, p. 149). Cabe señalar que dicha obligación que se genera se denomina pago.

En donde el deudor pone a disposición del acreedor una cantidad de dinero, que normalmente es el total del tributo que adeuda; sin embargo, cabe precisar que no solo se denominará pago si abona el total, también podrá ser si se realiza de manera parcial. (Robles, 2006, p. 149)

La obligación tributaria es una figura determinante para el pago porque recae en una obligación. Asimismo, “se considera que la obligación se materializa con la relación jurídica en donde un deudor paga un impuesto y el acreedor exige dicho pago” (Capítulo IV: La obligación tributaria, 1995). En función de ello, “el cumplimiento de la obligación tributaria significa también compromiso de los ciudadanos de informar sobre cualquier cambio en su actividad económica” (Hurtado et al., 2023, p.188).

El pago viene a ser dar cumplimiento a la obligación tributaria, la misma que ya fue determinada por la Administración Tributaria, “siendo así el contribuyente se encuentra obligado a realizar ello, de no hacerlo se determinará una deuda tributaria” (Robles, 2006, p. 149).

Cabe destacar que la conceptualización de pago en materia tributaria es muy diferente a la definición de pago en materia civil; pues en este último la norma sobre la materia, es decir, el

Código Civil en el artículo 1220 establece que “el cumplimiento de la obligación se dará cuando se cumpla con la prestación de manera íntegra” (Decreto Legislativo 295, 1984), en cambio como “ya se ha mencionado en materia tributaria el pago parcial, sería un pago parcial de la deuda, y sigue siendo un pago” (Robles, 2006, p. 149).

Esta figura jurídica; el pago, es la figura más importante de la relación jurídica tributaria, porque significa entregar una suma de dinero, cosas, o servicios, o cumplir con la prestación debida. Para el autor Jiménez (2014) “el pago lógicamente se materializa con “un comportamiento por parte del deudor o contribuyente que debe realizar el acto de la relación jurídica obligatoria” (pp.185-186) .

La finalidad de la obligación tributaria es pagar, dado que con ello se extingue la deuda. Siendo así el pago, se define como “el cumplimiento de la prestación abonando el dinero correspondiente, es decir, también destacando la forma en la que deberá realizarse ello” (Tueros, 2017, p. 8).

En este orden de ideas, el pago es el acto por medio de la cual el administrado va a dar cumplimiento de la obligación, cancelando la deuda impuesta por la administración, en la normativa especial, no existen modalidades de pago, simplemente se entiende que este se da a través de la transmisión del dinero a la entidad, es decir, no hay formas alternativas para realizar el pago. El pago bajo protesto no es una opción regulada; no obstante, es una alternativa para hacerlo. Lo que finalmente se logrará es el cumplimiento de la obligación, si en caso, exista alguna observación por parte del administrado, la figura del pago bajo protesto permitirá dilucidar en etapas posteriores, si es que en realidad era el cobro correcto.

Si bien lo que importa es el fin recaudatorio, también se deben proteger los derechos de los administrados, no puede existir un abuso de derecho por parte de la entidad, la exigencia de la obligación no puede suponer actos atentatorios contra el administrado, impidiéndole contradecir o presentar descargos contra un pronunciamiento de la Administración.

Entonces, la obligación de pago de los tributos si corresponde ser perseguida por la administración; no obstante, no lesionando los derechos fundamentales del contribuyente, las garantías constitucionales que tiene cualquier ciudadano frente a la administración lo facultan para presentar contradicción frente a cualquier pronunciamiento que puede causar indefensión en el administrado. La posibilidad de presentar impugnación forma parte del derecho a la defensa, contemplado en la Norma Suprema, a su vez, la potestad del Estado de exigir el pago tributario nace también de la misma Norma Suprema, entonces, ¿cómo medir el cumplimiento de la obligación?, para que no exceda los límites permitidos deberá comprenderse que ningún derecho es irrestricto y en esa medida, siempre los límites estarán impuestos para no perjudicar a nadie.

De este modo, la obligación tributaria nace sin necesidad de consentimiento alguno por parte del administrado y es el sujeto activo, es decir el Estado a través de la entidad, la encargada de requerir el derecho de crédito, que le exige también el poder instar a los contribuyentes a que cumplan con la prestación impuesta en las condiciones que se establecen en la norma.

1.2.1.2 El pago como medio de extinción de la obligación tributaria

Con el pago se suprime la obligación, la cual se da mediante la entrega de un dinero o especie para dar cumplimiento a la obligación. En doctrina, pago hace referencia al “cumplimiento de cualquier obligación de dar, de hacer o de no hacer” (Osterling, 2010, p. 19). Para el destacado jurista Osterling, el pago se entiende como un derecho y un deber, ya que “el deudor, al pagar, realiza el acto de consumación respecto al deber que tiene sobre la obligación, esto a su vez, también se considera un derecho” (2010, p. 22).

Sobre el particular, “el pago viene a ser la primera exteriorización material natural de consumir la prestación, de tal manera que si el deudor no cumple con ello, el resultado será; la atribución de responsabilidad” (Piza, 2015, p. 424) . Es claro que, los contribuyentes son los sujetos (deudores) que deben y tienen la obligación de informar, y de cumplir con las prestaciones para que no se genere una deuda.

Dentro de las formas de extinción de la obligación tributaria se encuentra en primera fase el pago, evidentemente porque es la forma más simple y rápida de extinguir cualquier relación jurídica. La mejor forma de comprender “el Código Tributario priorizando el pago, sin importar si este se realiza con voluntad o sin ella, esto último haciendo énfasis en que la Administración Tributaria también puede ejercer la cobranza coactiva” (Aguayo, 2014, p.238). A diferencia de algunos autores como Lay, que mantiene un afirmación sobre que la obligación tributaria es un acto jurídico, en su contraparte el autor Aguayo (2014) considera que no “es un acto jurídico porque no es necesaria la voluntad del deudor para extinguir la obligación” (p.238). Dicho ello, el pago es una de las formas de extinguir la obligación tributaria, de una forma más natural y como consecuencia evidente de una relación jurídica tributaria.

Sobre lo mencionado, es importante mencionar que, en línea con lo expuesto por el autor es verdad que el pago representa un derecho y un deber, aunque en general se ha visto al pago como el paso final del cumplimiento de una obligación, no se puede dejar de lado que también corresponde ser llamado como un derecho ya que es el derecho del obligado de cumplir con lo prescripto por la norma en la forma y bajo la modalidad indicada. Este derecho le permitirá estar al día en sus pagos y no afrontar un procedimiento de cobranza. Así como se considera que el pago es un derecho, también lo es el tener la información necesaria para realizar el abono, ya que de esta forma, puedo cumplir con la obligación de manera correcta y contribuir con la administración en coadyuvar a la finalidad pública perseguida.

Ahora bien, el derecho que tiene el contribuyente al pagar, se entiende que es así porque al hacerlo se cumple con un imperativo de su conciencia; a su vez, el obligado se libera de la carga que se tiene sobre su patrimonio; se evitan los daños y perjuicios que podrían originarse por la inejecución de la obligación en favor del acreedor; de igual modo se evitan los propios perjuicios que eventualmente podría ocasionarle mantener la prestación en su poder. Entonces el pago constituye una manifestación legítima del derecho del administrado a cumplir con lo establecido, actuar de forma proba y sobre todo contribuir con la administración en el cumplimiento de sus funciones.

1.2.2 El denominado “pago bajo protesto”

Como ya se ha advertido en los subcapítulos anteriores, la obligación tributaria se descarta cancelándola a través de un abono dinerario. Según la norma especial, el pago es una forma de extinción de la obligación tributaria, entendido como la “manera de apagar la Obligación Tributaria, consistiendo la prestación u objeto del crédito fiscal en un dar, el pago de la totalidad de la suma respectiva a título de impuesto extingue la obligación” (Ramírez, 1985, p. 38). El pago extingue la obligación, da por finalizada el deber del obligado, consiste en el acto de transferir a la entidad, la cantidad de dinero exigido.

Adicionalmente, como es preciso recordar, en la legislación tributaria no se observa la figura del pago bajo protesto; más aún si tenemos en consideración que el artículo 32° de dicho texto establece la manera de extinguir la deuda mediante el pago, no encontrándose dentro de ellas referencia alguna que permita sustentar la posibilidad de hacerlo bajo protesto. En consecuencia, sobre el pago, sólo se indica que este será mediante abono dinerario; entre otros medios más que prescribe la norma.

Para un mayor alcance sobre este concepto, es preciso señalar que el pago bajo protesto es una forma de pago que, si bien cumple finalmente con la extinción de la obligación, tiene como finalidad realizar la cancelación de la deuda dejando constancia -mediante un escrito adjunto- que dicho pago se realiza bajo protesto. Según opinión doctrinaria, “esta modalidad de pago busca desembolsar una cantidad de dinero sin la conformidad del deudor, es decir, señalando expresamente que no existe voluntad para realizar el pago, debido a que se considera que el monto pagado no es el correcto” (Aguayo, 2014, p. 248).

Lo cierto es que, aunque para algunos, el bajo protesto puede ser una salida válida y legalmente útil para que los administrados cumplan con su obligación -dejando abierta la posibilidad de interponer algún recurso más adelante-, existe también un sector en la doctrina que considera que no sería aplicable en la actualidad -según nuestro modelo normativo- ya que, carecería de sustento, es importante destacar “que tiene su origen en las facultades proporcionadas al Estado, para fiscalizar y recaudar los tributos necesarios para hacer frente a

la posibilidad de tener que restituir ese pago formulado bajo protesto” (Robles & Huapaya, 2009, p. 57).

Sin perjuicio de ello, lo cierto es que, se puede advertir que el principal sustento que permite sostener como válido el pago bajo protesto es que dicha modalidad configuraría una garantía para el administrado de poder cumplir con su obligación sin aceptar el monto señalado como deuda por la Administración. Su aplicación no sólo permite ceñirse a la conducta normativa que se espera del administrado, al cumplir con los plazos y el pago de la deuda, sino, además, asegura que éste, en caso lo considere conveniente, pueda objetar y cuestionar el monto que le exige la Administración Tributaria.

Ahora bien, en opinión comparada se ha podido verificar que el pago bajo protesto surge como un medio de protección para el administrado, en México, por ejemplo, se considera que este tipo de pago nace cuando el administrado no está de acuerdo con el monto indicado como tributo, “en este contexto, hace constar que se propone intentar los recursos o mecanismos de protección, de tal manera que, el pago se declare infundado y se origine la facultad del contribuyente de solicitar la devolución debida” (Bravo, 2015, p. 12).

Mientras que, por otro lado, en Argentina, se considera que el pago bajo protesto tiene como principal característica el pagar sin aceptar el monto de la deuda; sin embargo “la ley no sólo exige que se satisfaga la pretensión fiscal, sino, además, que se acepte, por lo tanto, no puede existir una devolución de lo supuestamente aceptado a través del pago” (De Luca, 2013, p. 128). Este criterio resulta particularmente interesante, ya que se sostiene que el hecho jurídico que efectúa el administrado tiene como efecto inmediato validar y aceptar el monto de la deuda que la Administración le indica que tiene. Por tanto, resulta lógico considerar, que, si el pago implica aceptación, no podría existir el pago bajo protesto.

En efecto, se considera efectivo notificar la disconformidad del pago, a efectos de poder realizar alguna acción en un futuro que permita acreditar que, si bien para cumplir con la Administración, se realizó el pago, esto no está validando la conformidad de la deuda. Entonces, se puede concluir que, nuestro Código Tributario no contempla la figura de pago bajo protesto;

puesto que solo lo reconoce al pago como tal. No obstante, la Corte Suprema sí ha reconocido dicha figura, como se demuestra en la siguiente mención:

Se detalla que una persona jurídica liquidó los tributos de importación sobre una base imponible que contaba con lo respectivo a las regalías que correspondían al uso que hacía de marcas así como otros derechos licenciados, **dejando establecido que no estaba conforme con ello y de esta manera se hizo bajo protesto**; bajo esta modalidad, dejó sentado que no se encontraba de acuerdo con el monto establecido en relación a los tributos, sin embargo, necesitaba pagar y así cumplir con la obligación porque así lo exigía la entidad. (Corte Suprema de Justicia, Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, Casación N° 2346-2015-Lima, 2018)

Es decir, la Sala Suprema reconoció y validó que la empresa dejó constancia mediante un escrito denominado bajo protesto su posición de que los tributos acotados a la empresa eran indebidos y que los pagaba únicamente por imposición de la Administración Aduanera. Lo mismo ocurrió en el pronunciamiento emitido por la Séptima Sala Contencioso Administrativo con Sub-Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Lima, en la que sí bien no definió que se entiende como pago bajo protesto reconoció el hecho que el contribuyente efectuó el pago bajo esta forma:

Cuando la Administración impone una obligación, es decir, emite la respectiva Resolución, el contribuyente podría ejercer sobre ella alguna acción de impugnación. **Sin embargo, en los casos en los que no se admite interponer dicho recurso se evidencia una transgresión a la garantía constitucional que tiene cualquier administrado frente a la Administración.** El impedir que un contribuyente no pueda impugnar un acto que fue realizado sólo con la finalidad de conseguir un privilegio, se está vulnerando un derecho fundamental. (El énfasis y subrayado es agregado) (Expediente No. 1478-2020, 2022)

En dicho pronunciamiento se reconoce que, eventualmente, podría configurar una vulneración al derecho de defensa el impedir impugnar un acto administrativo luego de haber realizado un pago bajo esta modalidad.

Los pronunciamientos citados no hacen más que afirmar que la figura jurídica existe y tiene relevancia a efectos de otorgar garantías de impugnación al contribuyente, de esta manera, el sujeto pasivo tendrá las herramientas jurídicas necesarias para discutir si lo señalado por la Administración ha sido correcto o no, sin vulnerar su derecho a la defensa, pues este mecanismo le permitirá presentar los recursos que considere oportunos. En la doctrina nacional, se define como:

El hecho de pagar un monto determinado, dejando clara evidencia, que puede ser a través de algún documento, que no se está conforme con realizar el pago; ya que no se está de acuerdo con el monto establecido; sin embargo, se tiene que cumplir con la obligación. (El énfasis y subrayado es agregado) (Aguayo, 2014, p. 250)

Esta sencilla definición aclara la naturaleza de la figura del pago bajo protesto, ya que, si bien se realiza el hecho de cumplir con la obligación, el deudor deja sentado que no se encuentra conforme con el monto; sin embargo, lo hace porque existen razones importantes para hacerlo; ello no influye en el derecho que tiene el administrado en, si lo considera prudente, observar dicho acto de manera posterior.

El pago bajo protesto configura una forma ágil y efectiva de cumplir con la obligación pese a no estar de acuerdo con el monto que exige la administración. Sobre todo, instituye una forma de cumplir con la obligación, de estar alineado a los tiempos que prescribe la norma, sin embargo, al hacer el protesto, se deja abierta la posibilidad de contradecir el monto, pero sin dejar de vista que el contribuyente está cumpliendo de manera preventiva, con pagar lo estipulado.

No existen efectos negativos en realizar este tipo de pagos, bajo un análisis de costo beneficio, se advierte que la Administración, en este escenario, recibirá el pago del administrado, y si este luego la contradice, deberá sustentar las razones que justifican el monto cobrado, a su vez, esto garantiza la legitimidad del cobro de la obligación, y permite al administrado ejercer su defensa, cuestionando aquello que no le resulte correcto.

Al respecto, es preciso añadir que el impedimento de observar el pago para pretender su impugnación en una etapa posterior puede representar un abuso de derecho por parte de la entidad, pues si bien se encuentra facultada para direccionar el pago de los tributos, imponiendo medidas a los contribuyentes, no puede extralimitarse de sus funciones y facultades, ya que su actuación siempre debe estar dentro del marco constitucional.

Seguidamente, es importante mencionar que aunque existan razones importantes para considerar que la administración debe encontrar la forma para recaudar; ello no debe ser razón para actuar transgrediendo los límites constitucionales, advirtiendo así, que bajo este escenario el actuar recaudador del Estado justificaría cualquier transgresión a los derechos de los contribuyentes, cuando ello no es así, no solo porque es una garantía constitucional, sino porque el Estado debe actuar siempre con razonabilidad y en proporción a los principios constitucionales sobre el que se funda el derecho tributario.

El abuso de derecho está contemplado en el ordenamiento jurídico nacional como un hecho reprobable y contrario al marco constitucional, no se puede hacer uso de un derecho no respetando los derechos de terceros o imponiendo una conducta en razón a un derecho legítimo. Finalmente, esto es lo que hace la administración al impedir que se pueda contradecir un acto de la administración, simplemente porque el contribuyente lo acepto en una declaración jurada. No hay un sustento que avale el impedir que el administrado presente impugnación contra un acto de la administración, es algo contrario a toda lógica jurídica y sobre todo contrario a los parámetros que rigen el derecho tributario.

Mientras que en la Jurisprudencia Nacional se ha indicado que, “el ejercicio abusivo de un derecho se configura cuando se excede los límites de la buena fe o la finalidad para la cual fue conferido, convirtiéndose su ejercicio en un acto antisocial e injusto” (Corte Suprema de Justicia, Sala Civil Permanente, Casación No. 1554-2015 Lima, 2015). Pero ¿por qué excede los límites de la buena fe? Para los magistrados de la Corte Suprema, la buena fe es un estándar de conducta que permite que las personas esperen un comportamiento adecuado de terceros, se trata de una especie de lealtad frente a lo demás con respecto a determinados comportamientos. Esto está totalmente influenciado según los hábitos y costumbres que cada comunidad maneja

de manera particular; no obstante, hay ciertos lineamientos generales, que toda la humanidad respalda, por ejemplo, el debido cumplimiento de un contrato o el respeto a los derechos de los demás.

En efecto, la buena fe implica que la administración exija el tributo que debe pagar el administrado dentro del plazo otorgado, pero lo que no puede hacer, es impedir que el administrado impugne el acto que contiene la obligación a pagar, porque la administración también se puede equivocar, de hecho, el cuestionar un acto es simplemente revisar de nuevo el pronunciamiento de la administración y especificar lo argumentado o cuantificado, no acarrea mayor análisis que eso, entonces ¿por qué se impediría una impugnación?, pues la única razón es porque el administrado ha realizado una declaración jurada rectificatoria.

La declaración jurada rectificatoria, como manifestación de voluntad implica que no pueda sustentar luego una impugnación, es decir, condiciona a renunciar al acto de la legítima defensa, ¿esto puede ser aceptado? Definitivamente no, no es posible que se deba renunciar a un derecho de defensa, no es posible que la resolución de la administración no pueda ser cuestionada, no es posible que no pueda pagar bajo protesta, atenta contra las garantías constitucionales de cualquier administrado, no sólo es limitante y abusivo, es además lesivo. Es un criterio que debe ser descartado en los pronunciamientos de las autoridades, ya que debe entenderse que una declaración rectificatoria no debe sustentar el impedir que se impugne el acto porque el administrado presentó cierta información. No tiene validez, porque la legítima defensa nunca debe estar condicionada, ni menos ser negada frente a una decisión de la administración. Aunque resulte complejo, para el análisis de los derechos que están en conflicto ante un contexto de esta naturaleza, es necesario hacer una comparación de derechos, un análisis de lo que se está permitiendo y dejando de hacer, teniendo en claro la finalidad de la recaudación.

En esa línea, el legislador no se puede amparar en la necesidad de un sistema tributario recaudador para limitar las garantías de los administrados porque representaría un ejercicio injusto, que excede la finalidad de la regulación que existe, ya que, los principios tributarios mencionan expresamente que ninguna norma de esta materia puede afectar los derechos fundamentales de los ciudadanos.

En resultado, el abuso de derecho es un acto que atenta contra los derechos de terceros y lesionan un legítimo interés, claro que la diferencia con cualquier otra acción reprobable en materia jurídica, es que en principio se entiende que el acto es lícito, dentro del ejercicio regular de un derecho, como en este caso, que se justifica la conducta de la administración porque se entiende que tienen una potestad que emana del Estado, que exige a la Administración cumplir con recaudar los tributos; no obstante, pese a actuar dentro del marco constitucional otorgado, hay conductas que podría extralimitarse a sus funciones, eliminando las garantías de los administrados, en razón a la finalidad que buscan.

Por ende, el abuso de derecho es el actuar antijurídico que produce que un tercero encuentre lesionados sus derechos, esto exige que se advierta un perjuicio en el otro, en el caso en particular, se trata de la lesión que padece el contribuyente, porque se le disminuyan sus derechos, el no poder accionar frente a un pronunciamiento de la administración le impide manifestar su derecho de defensa. Es claro que lo que se está ocasionando vulnera el debido procedimiento y un principio general del derecho, aplicable a cualquier procedimiento y proceso que pueda llevar un ciudadano. en este contexto, se debe añadir que la administración está haciendo uso de su poder y disminuye las garantías del administrado, pues impone de manera injusta una limitación que perjudica sus derechos y libertades. Definitivamente, este acto tiene un matiz constitucional que deberá ser advertido prontamente, porque de lo contrario, lo que se está observando es un quebrantamiento del orden regular que ampara el procedimiento administrativo general.

Por dicha razón, es tan importante que se cuente con una regulación al respecto, que permita acoger la figura del pago bajo protesto, pues el sustento que ha servido de cimiento para este trabajo de investigación ha sido tomado de la realidad misma, los pagos en esta modalidad son parte de la práctica jurídica, pero al no estar regulado existe un vacío que puede perjudicar al administrado, ya que puede terminar siendo distorsionado o mal utilizado, se necesita que se advierta la utilidad de esta figura y se ponga en conocimiento de los administrados los mecanismos alternativos con los que cuentan para cumplir con sus obligaciones tributarias. No hay un aspecto negativo en el incluir el pago bajo protesto, en cambio sí se advierte un perjuicio

flagrante en el hecho de impedir la impugnación, y aceptar de manera arbitraria el monto que impone la administración, siendo considerado un abuso de derecho que genera un desmedro en cualquier administrado.

Lamentablemente, se ha considerado más importante el deber de contribución que la legítima defensa, se ha visto relevante el imponer que la administración tiene que buscar que hacer efectivo el cobro, y de esta manera, tener las herramientas necesarias para exigirle el pago a los contribuyentes, claro que, en este escenario, el contribuyente ha brindado una declaración rectificatoria que se considera una manifestación clara de voluntad, entonces bajo esa lógica, para la administración es absurdo que cuestione lo propiamente dicho, ya que no tiene sentido que contradiga algo que acepto; pero esto no puede ser un sustento suficiente para limitar un derecho, en todo caso, ya en una etapa de impugnación, se puede descartar la lógica de la contradicción, pero sin impedir que el administrado ejerza su derecho previamente.

En definitiva, aunque sea aceptado por la administración, el impedir que se pueda impugnar una resolución, es un hecho que transgrede los principios constitucionales en cualquier procedimiento administrativo, no puede contemplarse como una opción legítima ni mucho menos legal, debería ser suprimida, y menos restrictiva. La Administración Tributaria está excediéndose en sus funciones, abusando de sus facultades y lesionando los intereses de los administrados con la finalidad legítima de la potestad tributaria.

Entonces, es un acto abusivo cuestionable que deberá ser suprimido analizándolo constitucionalmente, no tiene validez jurídica sustentar la negativa de la impugnación sólo por el hecho de haber presentado una declaración jurada rectificatoria, no se puede sustentar la negativa de impugnación en la declaración previa del administrado, por más absurdo que parezca, debe estar facultado de contradecir una resolución.

CAPÍTULO II: LA VULNERACIÓN AL DERECHO A LA DEFENSA EN LA ACTUAL DECLARACIÓN RECTIFICATORIA

2.1 Aplicación de Enfoques Metodológicos

2.1.1 Contribuyentes tomados como muestra

Actualmente, una gran parte de contribuyentes si bien realizan su declaración jurada rectificatoria dentro de un Procedimiento de Fiscalización, aceptando las observaciones de la entidad, y efectuando la contribución ante la deuda, se realiza con la finalidad de acogerse a la gradualidad máxima dentro del Procedimiento, conforme lo señalado en el artículo 13°-A del Régimen de Gradualidad, establecido en la Resolución de Superintendencia No. 063-2007/SUNAT (Resolución de Superintendencia No. 063-2007/SUNAT, 2007), o en razón de una justificación jurídica distinta a la de considerar como suya el análisis realizado por la entidad; puesto que si no, dichos contribuyentes no hubieran ejercido, posteriormente, su acción impugnatoria, tal como se aprecia de la siguiente muestra obtenida de la página del Poder Judicial:

Tabla 1

Contribuyentes utilizados en la muestra

EXPEDIENTE JUDICIAL	DEMANDANTE	RUC	1° INSTANCIA	RTF
	C.A.H			RTF N°
12700-2018-0-1801-JR-CA-22	CONTRATISTAS GENERALES S.A	20101049711	22°JCASET	05861- 3-2018 RTF N°
03904-2021-0-1801-JR-CA-19	PERUPETRO S.A.	20196785044	18°JCASET	09482- 11- 2019

	EMPRESA			RTF N°
12434-2019-0-1801-JR-CA-22	SIDERURGICA DEL PERU S.A.A. CIA.OPERADORA	20402885549	19°JCASET	10698- 3-2019
13577-2019-0-1801-JR-CA-20	DE GAS DEL AMAZONAS S.A.C.	20500854651	20°JCASET	RTF N° 08463- 1-2019
01478-2020-0-1801-JR-CA-19	ADIDAS PERU S.A.C	20347100316	22°JCASET	RTF N° 08464- 1-2019
13197-2019-0-1801-JR-CA-19	PERUPETRO S.A.	20196785044	19°JCASET	RTF N° 07815- 9-2019
12744-2019-0-1801-JR-CA-18	COMPARTAMOS FINANCIERA S.A.	20369155360	18°JCASET	RTF N° 07751- 10- 2019
12343-2019-0-1801-JR-CA-21	PESQUERA HAYDUK S.A.	20136165667	21°JCASET	RTF N° 07743- 9-2019
02519-2020-0-1801-JR-CA-21	MONDELEZ PERU SA	20100164010	21°JCASET	RTF N° 11129- 8-2019

Como se advierte en el cuadro, existen casuística importante que ha permitido aplicar la figura del pago protesto, añadiendo con ello, más dinamismo a la relación jurídica tributaria, de esta manera, se entiende que la obligación de pago puede ser cumplida de diversas formas, y por su parte el administrado puede actuar conforme le resulte conveniente, siempre que se encuentre del marco normativo. Por dicha razón, la propuesta de política normativa que se pretende plantear resulta tan importante, porque representa una realidad en la actualidad, su uso, pese a no estar regulado, es habitual en la administración tributaria y esto conlleva a mucha

confusión e interpretación indistinta. Siendo esto último el más importante fundamento para lograr incorporar el pago bajo protesto en la regulación especial. A continuación, un mayor análisis al respecto sobre el pago bajo protesto.

2.1.2 ¿Por qué es necesario regular el pago bajo protesto en la legislación tributaria?

Tal como se ha señalado en el acápite anterior, existe una gran parte de contribuyentes realizan su declaración jurada rectificatoria dentro de un Procedimiento de Fiscalización, aceptando las observaciones de entidad, y efectuando el abono de la obligación tributaria para acogerse a la gradualidad máxima dentro del Procedimiento, pero realizando dicho pago con la denominación de “pago bajo protesto”; es decir, el contribuyente presenta un escrito en donde señala que el abono y la declaración rectificatoria fueron presentadas con la sola finalidad de acogerse a la gradualidad máxima que otorga el Régimen de Gradualidad, sin embargo, se deja en evidencia que no se están aceptando las observaciones efectuadas por la Administración, pues presentando el referido escrito el administrado manifiesta que el pago realizado fue bajo protesto, pese a que las observaciones de la entidad hayan sido consideradas en su declaración jurada rectificatoria.

Dicha situación sucede, pero no está regulada, existe un vacío al respecto, pues como ya se ha indicado anteriormente nuestra legislación tributaria si bien ha establecido como forma de eliminar el compromiso tributario al pago no ha reconocido que este pueda hacerse bajo protesto. Esta modalidad de pago lo realiza el contribuyente con la finalidad de manifestar su disconformidad en cuanto a las observaciones advertidas en su declaración jurada rectificatoria, entonces dicha acción se realiza con el solo provecho del beneficio otorgado en el Régimen de Gradualidad máxima.

De igual modo, no está contemplado que el contribuyente pueda contradecir y de esta manera, impugnar las observaciones de la Administración consideradas por el administrado en su declaración jurada rectificatoria ni se ha considerado como un supuesto de excepción el poder realizar una declaración jurada rectificatoria después del tiempo que manifiesta la entidad Tributaria. Como ya hemos comentado, esto representa un claro ejercicio abusivo

del derecho, una limitación que no encuentra justificación normativa que permita suprimir de derechos y garantías al administrado solo por el simple motivo de haber realizado una declaración jurada rectificatoria. Nada debería ser excusa para practicar el ejercicio libre de accionar derechos en un procedimiento administrativo de cualquier naturaleza, pues el limitar solo representa un acto ilegal que no se condice con la Norma Constitucional que rige la conducta del administrado.

Por ende, esta ausencia de regulación nos representa un vacío normativo que puede llegar a vulnerar las garantías de los contribuyentes. La ausencia legislativa, deja en indefensión al contribuyente que quiere acogerse a la gradualidad máxima, puesto que, según la norma, para acogerse a dicha gradualidad máxima se deberá subsanar la infracción mediante la manifestación rectificatoria en la que el administrado considere los montos observados por la entidad; así como pagar la obligación. Entonces, como hemos visto en el Capítulo anterior, el pago bajo protesta es la alternativa necesaria para que el administrado pueda cuestionar luego el pago realizado, ya que, al no poder cuestionar la Resolución, sólo le queda cumplir con la obligación del pago, pero esto no debe limitar que luego, pueda hacer un uso adecuado de su derecho, cuestionando la medida o el monto respectivo. Es importante que se considere que los derechos constitucionales deben ser protegidos y amparados en cualquier circunstancia y sin dejar de vista que la administración debe ser el principal ente respetuoso de dichos parámetros y lineamientos al representar al poder del Estado.

2.1.3 ¿El Régimen de Gradualidad impide el libre ejercicio al derecho de defensa?

De acuerdo con los artículos 59° y 60° de la norma especial sobre temas de tributos, el suceso a través del cual se puede confirmar, demostrar o ratificar la ejecución del suceso que genera la obligación tributaria, es el acto de determinación, este acto puede ser realizado por el administrado, o por la entidad. En efecto, cuando lo hace el Órgano competente, al término del Procedimiento de Fiscalización, la Administración emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, que es el acto administrativo que le permite conocer al administrado la deuda tributaria.

En consecuencia, la entidad va a incluir todos los hechos que sustentaron el Procedimiento de Fiscalización, ya sea por el hecho que determinaron deuda o crédito tributario, incluyéndose en dicha determinación las observaciones de la Administración que el contribuyente hubiera aceptado en su declaración rectificatoria; así como las que el contribuyente hubiera declarado y que la entidad considere correctas. Por tal razón, a través de la Resolución de Determinación, la entidad determinará la obligación tributaria de manera única, integral y definitiva, reemplazando la determinación previa que ha realizado o hubiera podido realizar el contribuyente. Por ende, dicha Resolución de Determinación no constituye un simple acto formal que se emita para culminar el Procedimiento de Fiscalización; en cambio se detalla la determinación realizada por la Administración Tributaria, y reemplaza la resolución que expone la obligación que encuentra la entidad.

Entonces, si la determinación de la Administración reemplaza la del contribuyente en todos sus extremos, ¿por qué no se podría impugnar dicho acto administrativo?

La situación que se presenta actualmente en nuestra legislación es que la Resolución de Determinación fija una deuda de importe equivalente al declarado previamente por el contribuyente, y por dicha razón, se impida a dicho contribuyente que pueda oponer a la Administración una determinación diferente a través de un recurso impugnativo o previamente a través de un documento denominado documento de protesto, se presenta en aquel momento la imposibilidad legal de volver a presentar una declaración rectificatoria al haberse ya emitido la respectiva Resolución de Determinación.

Es importante agregar que, en nuestra actual legislación tributaria no existe referencia alguna que permita sustentar jurídicamente como válido que el hecho de realizar una declaración jurada impida ejercer el derecho de impugnación. Esto representa una clara afectación al derecho de defensa del contribuyente, pues se le estaría impidiendo impugnar un acto administrativo realizado en virtud de la prerrogativa dada en la norma. En este contexto, es oportuno señalar que el debido proceso administrativo también incluye el principio de prohibición de la reforma peyorativa, el cual otorga una garantía al ciudadano

que quiera impugnar, brindándole así la certeza que su situación no resulte empeorada como consecuencia de un recurso impugnativo.

Ha de mencionarse también que el Tribunal Constitucional, como se ha indicado anteriormente, ha resaltado la importancia del derecho a la defensa por encima de cualquier requisito establecido en el Régimen de Gradualidad de la Administración, puesto que no se puede condicionar el acogimiento a un privilegio al no ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente, tal como está aconteciendo en este supuesto. Este pronunciamiento resulta trascendental en el análisis ya que lo que se observa a través de la regulación tributaria que estamos poniendo a discusión, es la imponente actuación de la Administración, que está disminuyendo y vulnerando los derechos del administrado.

2.1.4 Diferenciando el Régimen de Gradualidad y el Régimen de Incentivos

Adicionalmente, se debe establecer una diferenciación entre el Régimen de Gradualidad y el Régimen de Incentivos, este último está normado en la ley especial que rige las relaciones jurídicas tributarias. En contraposición con el Régimen de Gradualidad, el Régimen de Incentivos establece de forma expresa que se perderá el beneficio otorgado si el obligado, en seguida de ampararse a él, presenta contradicción, salvo que éste último sea alusivo al régimen de incentivos.

La norma que regula dicho mecanismo expresamente que si el obligado, a continuación de someterse al régimen, presenta contradicción en contra de la deuda tributaria, se perderá la rebaja aplicada. Dicha regulación, no la encontramos en el Régimen de Gradualidad, tal como se explicó anteriormente; por lo que, la interposición de un recurso impugnatorio no determinará la pérdida de la rebaja en el pago de la multa.

2.1.5 ¿Estuvo presente en nuestra legislación histórica tributaria la figura del pago bajo protesta?

Para analizar si la figura del pago bajo protesto estuvo presente en algún momento en la legislación tributaria y entender así, la necesidad de su aplicación, en principio, es necesario analizar el proceso de codificación tributaria. El Primer Código Tributario surge a través del Decreto Supremo 263-H el 12 de junio de 1966, desde entonces hasta la actualidad, esta regulación le otorga solidez al sistema tributario nacional, ya que permite un vínculo que atiende a los lineamientos y al marco legal que instituye la Norma Suprema, otorgando así, seguridad y garantía jurídica.

Como era de esperarse, el eje central de la norma siempre fue que los administrados paguen oportunamente sus obligaciones. “Los denominados sistemas tributarios ortodoxos, que gozaron de gran difusión en América Latina a lo largo del siglo XX, giraban básicamente en torno a la imposición a la renta” (Díaz, Díaz, & Dextre, 2017, p. 350). Como se afirma en la doctrina, una referencia importante era el nacimiento del tributo, que como lo hemos señalado, surge con la ocurrencia de un hecho imponible y a partir de ahí nace la obligación de tributar por parte del contribuyente.

Ahora bien, se puede indicar entonces que la evolución de la codificación tributaria ha tenido cuatro (04) grandes etapas consolidadas en sus respectivos textos tributarios. Como ya se mencionó, inicialmente el Primer Código Tributario surge en el año 1966, luego en el año 1992, específicamente el 01 de diciembre, aparece el Segundo Código Texto que fue aprobado por el Decreto Ley No. 25859, un par de años más tarde surge el Tercer Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 773, el 01 de enero de 1994, y, por último, el Cuarto Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo No. 816 del 21 de abril de 1996. Este último, ha tenido dos (02) Textos Únicos Ordenados:

- Primer Texto Único Ordenado: Aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF del 19 de agosto de 1999.
- Segundo Texto Único Ordenado: Aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF del 22 de junio de 2013.

En los siguientes párrafos, procederemos a analizar su evolución y contenido a efectos de poder observar si en el transcurso del tiempo nuestra legislación ha establecido un concepto de pago bajo protesto o en su defecto si la legislación ha sufrido una modificación que impida realizar una declaración rectificatoria después de la Resolución de Determinación, en dicho sentido, corresponde mencionar que las observaciones que realice el Órgano Competente han sido tomadas de la información que brinda el propio contribuyente.

2.1.5.1 Análisis del Primer Código Tributario Peruano (1966)

El inicia cuerpo normativo ya partía de un elemento común con la actual legislación en lo relativo a la forma de extinguir una obligación, estableciendo que ésta podía ser a través de la supresión de la deuda con el respectivo abono. Este acto podía ejecutarlo el administrado, desde luego, así como cualquier persona delegada por él. En la norma se precisó la modalidad y la forma de hacerlo. No existía discrecionalidad para ejecutarlo, desde un inicio la legislación tributaria ha sido clara en sus procedimientos y en sus lineamientos para el cumplimiento de cualquier obligación.

Por otro lado, con respecto a las manifestaciones de los propios administrados, existía la posibilidad de que cada uno exprese lo conveniente, aceptando lo dicho como una verdad indubitable. De este modo, el administrado plasmaba información trascendental para que la Administración pueda desarrollar el acto de imposición de la obligación. Entonces, se observa que dicha manifestación resulta ser un acto decisivo en el procedimiento administrativo ya que se podía tomar como válido lo dicho por el contribuyente. Al respecto, en dicha normativa solo se indicaba que la declaración tributaria es la expresión de sucesos informados a la entidad, la cual puede instituir el cimiento para la acotación o liquidaciones de un tributo, o para la determinación de alguno de sus componentes esenciales; debiendo considerarse dicha declaración como jurada. No estableciendo por ende un plazo o tiempo determinado al contribuyente para realizar su declaración, ya sea original o rectificatoria. Siendo así, el referido Código estableció la posibilidad de poder rectificar la declaración efectuada por el contribuyente, no estableciendo como imposibilidad para hacer dicha declaración rectificatoria que se haya emitido la Resolución de Determinación.

En consecuencia, durante la vigencia del referido Código existía la posibilidad de poder rectificar las observaciones de la Administración consideradas por el administrado en su declaración jurada rectificatoria, realizada dentro del Procedimiento de Fiscalización; aun cuando se haya emitido una Resolución de Determinación. Por lo que, al existir dicha posibilidad el contribuyente no requería presentar un documento, lo que ahora denominaríamos protesto, en donde señale la disconformidad de las observaciones de la Administración consideradas en su declaración jurada rectificatoria; puesto que podía y debía presentar su declaración jurada rectificatoria sí consideraba que no estaba de acuerdo con dichas observaciones.

En conclusión, cuando estuvo vigente el referido Código Tributario no se requería considerar el pago bajo protesto como un medio para manifestar la disconformidad de las observaciones de la Administración; puesto que como se ha señalado anteriormente quedaba expedita la posibilidad de presentar su declaración jurada rectificatoria e impugnar dicho acto administrativo.

2.1.5.2 Análisis del Segundo Código Tributario Peruano (1992)

Posteriormente, en el año 1992, con la derogación del Primer Código Tributario surge el nuevo texto normativo mediante Decreto Ley No. 25859.

Tal como se reguló en el Primer Texto Normativo, en este Segundo Compendio se consideró como modalidad de suprimir la obligación de pagar el impuesto, sin embargo, no se establece concepto alguno sobre pago bajo protesto como una alternativa de pago sobre las obligaciones tributarias.

Asimismo, con relación, a la definición de declaración jurada y la facultad de poder realizar una manifestación aclaratoria después de la Resolución de Determinación, a fin de poder rectificar las observaciones de la Administración consideradas por el administrado en su declaración jurada rectificatoria, realizada dentro del Procedimiento de Fiscalización, tal

como se estableció en el Primer Código Tributario, en este segundo texto normativo se precisa que la declaración tributaria como la revelación de sucesos informados a la entidad, la cual puede instituir el cimiento para la acotación o liquidaciones de una obligación o para la determinación de alguno de sus componentes esenciales; debiendo considerarse dicha declaración como jurada.

Además, si bien se estableció la posibilidad de poder rectificar la declaración rectificatoria efectuada por el contribuyente dentro de una fiscalización, en donde dicha primera rectificatoria hubiera recogido las observaciones de la Administración, la cual podría efectuarse inclusive después de la Resolución de Determinación. No obstante, en dicho texto se estableció como condición para presentar esta segunda declaración rectificatoria.

Por ende, a raíz de este Código Tributario comenzamos a observar limitaciones impuestas por la norma en relación a la declaración jurada rectificatoria del contribuyente. No obstante, pese a dicha limitación, en el tiempo que estuvo vigente, existía la posibilidad de poder rectificar las observaciones de la Administración consideradas por el administrado en su declaración jurada rectificatoria, realizada dentro del procedimiento de fiscalización; aun cuando se haya emitido una Resolución de Determinación; solo que quedaba condicionada a la verificación de la Administración.

Finalmente, se debe resaltar que es con este Código Tributario que el legislador introduce la diferencia entre una declaración sustitutoria y una declaración rectificatoria.

2.1.5.3 Análisis del Tercer Código Tributario Peruano (1994)

Dos años después de haberse publicado el Segundo Código Tributario, el legislador aprueba el Tercer Código Tributario, en el que nuevamente, tal como en los textos anteriores, consideró como forma de eliminar la deuda, el pago a través de diversas modalidades de hacerlo, no obstante, no se estableció al pago bajo protesto como un tipo de pago de la obligación tributaria.

Asimismo, con relación, a la definición de declaración jurada y la posibilidad de poder realizar una declaración jurada rectificatoria después de la Resolución de Determinación, a fin de poder rectificar las observaciones de la Administración consideradas por el administrado en su declaración jurada rectificatoria, realizada dentro del Procedimiento de Fiscalización, de igual modo que en el Primer y Segundo Código Tributario, en el artículo 88° delimita a la declaración tributaria como la revelación de sucesos informados a la entidad, la cual puede instituir el cimiento para la acotación o liquidaciones de un tributo, o para la determinación de alguno de sus componentes esenciales; debiendo considerarse dicha declaración como jurada.

Con relación a la posibilidad de poder rectificar la declaración rectificatoria efectuada por el contribuyente dentro de una fiscalización, en donde dicha primera rectificatoria ha recogido las observaciones de la Administración, la cual podría efectuarse inclusive después de la Resolución de Determinación, a diferencia de lo señalado en el Segundo Texto Normativo que establecía condiciones recién para la presentación de la segunda declaración rectificatoria que determine una mayor obligación, en este texto normativo se condiciona las consecuencias de cualquier declaración rectificatoria a que esta sea verificada o pase por una revisión por parte de la entidad.

En corolario, a través del paso del tiempo se ha podido apreciar que las legislaciones en torno al tema del tributo han ido variando y modificando algunos conceptos, por eso, a la fecha, tenemos un cuerpo normativo más consolidado que impone obligaciones al contribuyente pero que también impone limitaciones para un desarrollo más ágil en relación a las declaraciones que dirige a la entidad, esto puede representar un atraso en la eficiencia del procedimiento y finalmente, un perjuicio en la labor de la Administración.

No obstante, pese a dicha limitación, en el tiempo que estuvo vigente el referido Código Tributario existía la posibilidad de poder rectificar las observaciones de la Administración consideradas por el administrado en su declaración jurada rectificatoria, realizada dentro del Procedimiento de Fiscalización; aun cuando se haya emitido una Resolución de Determinación; solo que quedaba condicionada a la verificación de la Administración.

2.1.5.4 Análisis del Cuarto Código Tributario Peruano (1996)

Por último, dos (02) años después de la publicación del anterior Código Tributario del Perú se aprueba mediante Decreto Legislativo No. 816, el Cuarto Código Tributario del Perú. Este nuevo Código Tributario ha contado con dos Textos Únicos Ordenados, siendo el primer Texto Único Ordenado, el aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, del 19 de agosto de 1999; y el segundo el aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, del 22 de junio de 2013.

En los dos Textos Únicos Ordenados, tal como en lo ocurrido en los anteriores Códigos, se consideró como forma de extinguir lo impuesto por la entidad a través de la cancelación de la deuda, no estableciéndose al pago bajo protesto como un tipo de pago de la obligación tributaria. De igual manera, con relación, a la definición de declaración jurada y la manifestación aclaratoria después de la Resolución de Determinación, a fin de poder rectificar las observaciones de la Administración consideradas por el administrado en su declaración jurada rectificatoria, realizada dentro del Procedimiento de Fiscalización, en ambos Textos Únicos Ordenados, tales como en los anteriores Códigos Tributarios, delimita a la declaración tributaria como la revelación de sucesos informados a la entidad, la cual puede instituir el cimiento para la acotación o liquidaciones de una obligación, analizando así alguno de sus componentes esenciales; debiendo considerarse dicha declaración como jurada.

No obstante, con relación a la posibilidad de poder rectificar la declaración efectuada por el contribuyente dentro de una fiscalización, en donde dicha primera rectificatoria ha recogido las observaciones de la Administración, la cual podría efectuarse inclusive después de la Resolución de Determinación; cabe señalar que, el texto original del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, a diferencia de lo establecido en el Tercer Código Tributario, si bien también condiciona las consecuencias de cualquier declaración rectificatoria a que esta sea verificada o fiscalizada por la Administración; además, se indicó que esta tendría sentido si la deuda es mayor. Es

decir, a diferencia del anterior Código Tributario se estableció que la declaración rectificatoria surtiría efectos no solo cuando determine una mayor obligación tributaria sino cuando determine igual obligación tributaria.

Por lo que, las limitaciones impuestas al contribuyente en el anterior Código, ya explicadas líneas arriba han sido conservadas en este Texto Único Ordenado del Código Tributario. Sin embargo, pese a dichas limitaciones, en el tiempo que estuvo vigente dicha modificación, existía la posibilidad de poder rectificar las observaciones de la Administración consideradas por el administrado en su declaración jurada rectificatoria, realizada dentro del Procedimiento de Fiscalización; aun cuando se haya emitido una Resolución de Determinación; solo que quedaba condicionada a la verificación de la Administración.

Posteriormente, al año siguiente, dicho artículo del referido Texto Único Ordenado del Código Tributario fue modificado mediante el Artículo 10 de la Ley No. 27335, a fin de flexibilizar los límites impuestos desde el Segundo Código Tributario; de esta manera se consideró que las variaciones que resultaban un monto superior no necesitaban que la entidad emita algún acto que correspondiera a la aceptación de lo presentado, de este modo, no era necesario que lo haga, sin embargo, se reservaba el derecho de inspeccionar después, con la finalidad de verificar si lo dicho por el administrado era cierto y real.

En corolario, en el tiempo que estuvo vigente dicha modificación, aun existía la posibilidad de poder rectificar las observaciones de la Administración consideradas por el administrado en su declaración jurada rectificatoria, realizada dentro del Procedimiento de Fiscalización; aun cuando se haya emitido una Resolución de Determinación; solo que quedaba condicionada a la verificación de la Administración.

Adicionalmente, debemos indicar que dicha posibilidad estuvo vigente hasta el año 2004, puesto que nuevamente dicho artículo fue modificado, esta vez por el Decreto Legislativo No. 953, esto nos trajo la imposibilidad de modificación alguna a lo dicho por el Órgano Competente en su manifestación (Decreto Legislativo No. 953, 2004).

Entonces, con dicha legislación se limita las garantías del administrado de poder exteriorizar una nueva declaración jurada rectificatoria con posterioridad a la Resolución de Determinación a fin de manifestar su disconformidad en cuanto a las observaciones acogidas en su momento en la declaración jurada rectificatoria. Por lo que, se puede observar que, desde el 2004, el contribuyente se encuentra imposibilitado de poder presentar una declaración rectificatoria después de una Resolución de Determinación.

Posteriormente, el criterio normativo varió, esta vez, con el nuevo texto normativo se indica que la manifestación que realice el administrado corrigiendo alguna información previa se entendería que produciría los efectos esperados, pero haciendo la salvedad, que siempre que se esté fijando una deuda mayor a la ya considerada. Además, se modifica el plazo, ya que se precisa que de sesenta (60) días pasaría a tener solo cuarenta y cinco (45) días hábiles, es decir, la entidad tendría solo dicho plazo para pronunciarse sobre el contenido que presenta el administrado.

Sin perjuicio de ello, la variación que se realizó en dicho texto normativo no implicó el aspecto formal, ya que se conservó que el administrado todavía pueda modificar su manifestación en relación al procedimiento de fiscalización, realizándolo a través de un documento que acredite lo dicho y sea prueba irrefutable de lo que desea exteriorizar el contribuyente.

Dicha imposibilidad de poder presentar una declaración rectificatoria limita las garantías constitucionales del administrado de poder manifestar su disconformidad de las observaciones de la Administración consideradas en la declaración del contribuyente mediante el medio idóneo que es la declaración jurada rectificatoria, declaración que es definida desde el Primer Código Tributario como una declaración jurada.

De esta manera, la regulación que existe elimina y limita inconstitucionalmente el derecho del administrado, no puede accionar frente a una decisión de la administración, y no existe un sustento jurídico válido que determine la legalidad de dicha medida. Esta imposibilidad

de acción provoca que finalmente tenga que observar el pago. De manera sorprendente, existen criterios que conducen a considerar que la entidad está actuando en el marco de sus facultades, es así que, la Resolución de Observancia Obligatoria No. 07308-2-2019, emitida por el Tribunal Fiscal, y el Precedente Vinculante, emitido en la Casación No. 03158-2022 por la Corte Suprema considerarán que no existe cuando un administrado no está de acuerdo con la manifestación de voluntad que realizó previamente, ya que, forma parte de lo que declaró, entonces no hay controversia y por ende que no procede cualquier recurso presentado.

En consecuencia, lo expuesto en la legislación no permite al administrado ejercer ningún derecho garantizando su debida defensa, el contribuyente no cuenta con ningún mecanismo procedimental que le ayude a reflejar su desacuerdo con la administración, ni siquiera tiene una opinión favorable en las entidades de mayor jerarquía, de este modo el criterio resulta controversial y absolutamente desproporcional, afectando no sólo al administrado en un caso en particular, sino también el buen funcionamiento de la administración pública en línea con las garantías constitucionales existentes en el ordenamiento jurídico.

2.1.6 Efectos de una regulación limitante en torno a la declaración rectificatoria

Tal como se indicó en párrafos anteriores, el Cuarto Código Tributario del Perú contó con dos Textos Únicos Ordenados, siendo el segundo de este, el aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF, vigente a la actualidad.

En atención a lo expuesto, es evidente que las normas mencionadas sólo evidencian que el procedimiento vigente a la actualidad limita las garantías constitucionales del administrado, perjudican el libre ejercicio a contradecir lo dicho por la entidad competente, debido a que si el contribuyente pese a no poder presentar su declaración rectificatoria decide impugnar la Resolución de Determinación brindada por la entidad en la fiscalización efectuada por el administrado con la finalidad de manifestar su disconformidad de las observaciones de la Administración consideradas en la declaración jurada del propio contribuyente consideraran que no existe controversia y por ende que no procede dicha

impugnación, dejando al administrado sin mecanismos o herramientas para poder manifestar su discrepancia puesto que la legislación no le permite al administrado presentar una declaración rectificatoria luego a la Resolución de Determinación ni menos impugnar dicha resolución.

2.1.7 El pago bajo protesto en otras legislaciones

De acuerdo con la referencia del Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, la forma por excelencia de extinción de una deuda de índole tributaria es a través de la cancelación con un monto dinerario, se indica también sobre el plazo, lugar y medios para efectuarlo. No obstante, así como en nuestra legislación nacional, dicho texto tampoco ha contemplado la figura de pago protesto como extinción de la obligación tributaria, ni tampoco la define o menciona algo relacionado.

Sin embargo, hemos podido advertir que sí existen algunos países que contemplan esta figura jurídica. Por ejemplo, en Costa Rica, el legislador ha considerado al pago bajo protesto como una modalidad de suprimir la deuda permitiéndole al sujeto pasivo, es decir el contribuyente, reservarse el derecho de concurrir posteriormente a los Tribunales, o a la misma Administración Tributaria, para exigir que sea reembolsado o acreditado lo pagado por considerar que la obligación tributaria no correspondía. De este modo, el contribuyente tiene la oportunidad de cuestionar lo pagado en exceso, conforme lo estipulado en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, que pasamos a describir a continuación:

El administrado se encuentra habilitado para realizar el pago bajo protesto, esto le permitirá que luego de un análisis más detenido de la situación de hecho, pueda decidir observarle a la administración sobre el cargo imputado. Lo que sigue será la acción de contradicción, que permitirá que se discute dicho monto dinerario y se advierta si la cuantificación era la correcta y la que correspondía pagar. Lo que resulta más valioso en este procedimiento es el respeto de las garantías que puede ejercer el contribuyente, ya que, si bien, cumple con su obligación de realizar el pago, advierte que dicha situación no

sería del todo aceptada por él y en ese contexto, busca ampararse y efectuar el pago bajo protesto. (El énfasis y subrayado es agregado) (Ley N° 4755, 1971)

Bajo lo expuesto, en esta normativa se le permite al administrado pagar bajo protesto, ya que la regulación en dicho país no sólo otorga las garantías necesarias para el contribuyente de realizar el pago con la opción de poder luego, objetarla ante la autoridad administrativa, ya que el suponer que dicho pago es aceptación total de la obligación limita el derecho del administrado. Este tema resulta fundamental resaltar, ya que, la prohibición de realizar un pago bajo protesto no sólo limita las garantías constitucionales del sujeto obligado, sino que representa un acto de arbitrariedad por parte de la administración pública, acto que se cuestione en este trabajo de investigación.

Cabe señalar que, así como en nuestra legislación, el legislador del país en mención ha considerado como declaración rectificatoria a aquella que el obligado presente luego a la inicial. Siendo está apreciada fiel reflejo de la realidad y, por ende, responsabilidad del manifestante por las deudas que represente su información, así como por veracidad de lo informado; es decir, tiene las características de una declaración jurada. Además, al igual que en nuestro ordenamiento jurídico, se han establecido límites a la declaración jurada rectificatoria, al mencionar que puede presentarlo el contribuyente, siendo uno de ellos el no impedimento del ejercicio ulterior de las potestades de la entidad para examinar.

Es importante resaltar también que, el literal e) del artículo 130° del referido cuerpo normativo establece algunos límites, puesto que no permite presentar declaraciones rectificativas, posteriormente a ser notificado del comienzo del acto de control tendiente a generar una liquidación definitiva; pudiendo el obligado presentar, un pedido de rectificación que esté a expensas de la aprobación por parte de los órganos actuantes de la entidad pública

Situación similar a la acontecida en nuestra legislación en la que se instituye que no otorgará consecuencias la declaración rectificatoria luego del plazo otorgado por la entidad o una vez finalizado el proceso de verificación o fiscalización por tributos y períodos que

hayan sido motivo de verificación o fiscalización, a menos que se advierta una obligación superior.

No obstante, se observa que en República Dominicana no se ha dejado en indefensión al contribuyente, que estando en dichas circunstancias decida impugnar el acto administrativo, ya que podrá realizar el pago bajo protesto, según lo regulado en el Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

Como se ha podido revisar, la legislación comparada si contempla esta figura tributaria considerando una forma de regular la actuación de la Administración, ya que el poder tener la posibilidad de realizar un pago bajo protesto facultad al administrado a interponer la contradicción que considere conveniente para defender su posición, entonces en ese sentido, se entiende como una opción necesaria en el ordenamiento jurídico. Sin embargo, en el Perú, se ha desconocido hasta el momento su regulación.

En esa línea, el Tribunal Contencioso Administrativo del país de referencia mediante la Resolución No. 00147–2021 del Expediente N° 1 9-007249-1027-CA, se ha pronunciado al respecto y lo ha definido como, “una garantía del administrado que lo aprovecha en defensa de su peculio y, a la vez, un límite a los poderes de imperio de la gestión tributaria de la Administración” (Tribunal Contencioso Administrativo, Resolución No. 00147–2021, 2021).

Además ha considerado dicha figura como una manifestación del aforismo “*solve et repete*”, mediante el cual el contribuyente honra sus tributos a cambio de estar al día con el fisco y evitar los efectos de la mora relacionados con los intereses y multas, el cual está estrechamente relacionado con la ejecutoriedad del acto que privilegia a la Administración, de modo que al revisarse el monto pagado versus lo que legalmente corresponde pagar, se genera el derecho de obtener la devolución de lo pagado de más. Por lo que, también se encuentra estrechamente relacionado a la Facultad Recaudatoria que tiene la Administración.

De igual modo, en Argentina, mediante la Sentencia en la Cámara de Apelación Contencioso y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en el año 2006, se hizo referencia a al pago bajo protesto relacionándolo a la acción de repetición de impuesto, tal como se aprecia a continuación:

La protesta es un requisito indispensable para fundar la acción de repetición de impuesto y debe ser expresa y concreta. En el caso, no se configura ninguno de los presupuestos de la protesta puesto que la actora efectuó el pago aceptando lisa y llanamente la obligación tributaria con relación a la contribución. (El énfasis y subrayado es agregado) (Consejo de la Magistratura de la ciudad de Buenos Aires, Sentencia de la Cámara de Apelación Contencioso Administrativo y Tributario, 2006)

En el texto en mención, se considera que la protesta es un requisito importante para poder luego accionar en contra de la entidad que generó la obligación, entonces es importante advertir que, por ejemplo, en la legislación argentina, el pago bajo protesto tiene el sentido de proteger y sustentar un hecho futuro que le permita al administrado cuestionar o contradecir el acto administrativo. Como sustento de lo dicho, los magistrados de la ciudad de Buenos Aires han considerado necesario definir el concepto para comprender el alcance que éste tiene, y por ello, resulta conveniente citarlo en el presente trabajo de investigación porque está estrechamente relacionado al criterio esbozado para plantear el cambio normativo que necesita la legislación tributaria nacional.

Como observamos, hay pronunciamientos en la jurisprudencia comparada que nos permite advertir un análisis más exacto de lo que se entiende jurídicamente como pago bajo protesto. Por ejemplo, en el último párrafo citado, agregan que es necesario fundar la acción de repetición en una manifestación clara y exacta, ya que, de esa forma, se podrá garantizar luego el efectivo derecho a contradecir cualquier observación relativa al hecho. Efectivamente, es un requisito indispensable hacerlo, y resulta conveniente tomar dicha disposición si es que se pretende aplicar lo mismo en nuestra legislación, ya que el protesto debe cumplir una formalidad y su aplicación debe estar alineado a ello.

En ese contexto, en la legislación comparada, sí se contempla la posibilidad que el administrado pueda acordar con el órgano administrativo sobre la aceptación de los reparos; lo que le permite al contribuyente tener un rol mucho más preponderante en la actuación de la imposición tributaria; sin embargo, ese supuesto no está regulado en nuestra legislación.

En nuestro ordenamiento la declaración jurada rectificatoria no suplanta ni restringe la labor de determinación de la entidad, ya que la determinación de Sunat, se sustenta en lo actuado por la Administración, el administrado solo puede acatar lo indicado dentro de un procedimiento de fiscalización, aceptando las observaciones de la Administración, y efectuando la contribución, para acogerse a la gradualidad máxima, esto implica la "aceptación de las observaciones o reparos" con la consecuencia jurídica de no poder impugnar la respectiva Resolución de Determinación. Dicho esto, aceptar los reparos implica desconocer el derecho a contradecirlos, pues no se puede hacer uso del derecho a la defensa cuando el administrado observe un pronunciamiento que no le resulta correcto, el administrado debe aceptar sin cuestionamiento, esto representa una medida desproporcionada, atentaría contra toda lógica y sentido jurídico, por ello es necesario incorporar el pago bajo protesta, como se explica en el siguiente capítulo.

CAPÍTULO III: LA NECESIDAD DE INCLUSIÓN DEL PAGO BAJO PROTESTO A LA LUZ DE LOS ARGUMENTOS EXPUESTOS Y LA INVESTIGACIÓN REALIZADA

3.1 Revisión de los principales pronunciamientos del Tribunal Fiscal y la Corte Suprema

Ahora bien, en este capítulo se demostrará que la hipótesis general planteada ha sido corroborada, ya que como se ha observado en todo el trabajo de investigación, la incorporación de la figura jurídica del pago bajo protesto en la norma tributaria permitirá el debido cumplimiento de las garantías constitucionales que exige un debido proceso.

En este contexto, es importante resaltar que el Precedente Vinculante comprendido en la Casación No. 03158-2022 Lima analizó sobre la declaración jurada rectificatoria dentro del Procedimiento de Fiscalización Tributaria, señalando que es regla con carácter de Precedente Vinculante de Obligatorio cumplimiento lo siguiente:

En efecto, el documento rectificatorio al cual tiene opción el contribuyente tiene como resultado que se produzcan efectos de índole jurídico, en virtud de ello las resoluciones emitidas en función de la inspección realizada no indican que sea un conflicto que se pueda resolver en un procedimiento denominado contencioso tributario. (Corte Suprema de Justicia de la República, Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, Casación No. 03158-2022, 2023.)

En dicho sentido, la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema estableció que la declaración jurada rectificatoria presentada dentro del Procedimiento de Fiscalización en la que se recogen lo advertido por la entidad, que no llegaron a ser reparos, constituye un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos; por lo tanto, las resoluciones de determinación emitidas al consumar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya materia de controversia en el Procedimiento Contencioso Tributario.

Sobre el particular, resulta relevante considerar el siguiente fundamento emitido por la Corte Suprema que hace referencia al sustento de su decisión:

Sobre ello, se indica que las resoluciones solo podrán representar un conflicto si el contribuyente en su voluntad rectificatoria no coincide con la determinación realizada por la Administración, de lo cual se desprende que luego de la inspección realizada, dichas resoluciones no tienen carácter de ser controversiales porque no pueden ser reparadas. (El énfasis y subrayado es agregado) (Corte Suprema de Justicia de la República, Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, Casación No. 03158-2022, 2023.)

En efecto, conforme se observa del referido Precedente, la Sala Suprema solo ha efectuado su análisis al supuesto en que los contribuyentes realizan sus declaraciones juradas rectificatorias dentro del Procedimiento de Fiscalización, a fin de recoger las observaciones efectuadas por la entidad administrativa; más no en el caso de aquellos administrados que si bien efectuaron su declaraciones juradas rectificatorias dentro del procedimiento de fiscalización, a fin de recoger lo advertido por la entidad manifestaron su disconformidad de las observaciones de la Administración Tributarias mediante un documento denominado “documento de protesto”; puesto que, en virtud del artículo 88° de nuestro último Texto Único Ordenado del Código Tributario.

De igual modo, la Corte Suprema sobre la declaración jurada rectificatoria dentro del Procedimiento de Fiscalización Tributaria, señaló que, la Resolución de Determinación analizada no contiene concepto alguno que constituya materia de controversia pues no contiene reparo alguno. El sustento que esboza la Corte Suprema va referido a que la declaración rectificatoria presentada por el obligado para modificar la declaración jurada presentada originalmente constituye un acto de la voluntad y por dicha razón, el deudor tributario es responsable del contenido y los efectos que dicho acto formal produce.

En efecto, la Sala Suprema solo ha efectuado su análisis al supuesto de los contribuyentes que realizan su declaraciones juradas rectificatorias dentro del procedimiento de fiscalización, a fin de recoger las observaciones efectuadas por la entidad; más no en el caso de aquellos administrados que si bien efectuaron su declaraciones juradas rectificatorias dentro del procedimiento de

fiscalización, a fin de recoger las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria manifestaron su disconformidad de las observaciones de la Administración Tributarias.

Conforme se observará a continuación, si bien han existido casos donde el administrado presentó su declaración jurada rectificatoria dentro del procedimiento de fiscalización, declaración en la que se recogen lo advertido por la entidad, que no llegaron a ser reparos. No obstante, al momento de emitir pronunciamiento, no han llegado a analizar ni emitir pronunciamiento respecto de la figura del pago bajo protesto, pese a que esta no se encuentra regulada en nuestra legislación tributaria, pero es una figura usualmente usada por contribuyentes actualmente.

En esa línea, según el sustento normativo que impera en nuestro ordenamiento jurídico, la Resolución de Determinación es algo definitivo por parte de un Órgano Administrativo, y por tanto, procede el ejercicio de contradicción en la vía administrativa según lo dispuesto por el artículo 120° de la Ley de Procedimiento Administrativo General, así también lo menciona el artículo 135° del Código Tributario que considera a la Resolución de Determinación como un acto que puede ser objeto de reclamación en caso el obligado decida proceder con la contradicción.

Ahora bien, habiendo revisado el Precedente Vinculante comprendido en la Casación No. 03158-2022 Lima, concierne afirmar que sí se transgreden las garantías constitucionales del administrado. Ello debido a que se descarta que, dentro del Procedimiento de Fiscalización, una observación aceptada mediante declaración rectificatoria pueda ser impugnada por el administrado, esto, evidentemente constituye una limitación al derecho de defensa debido a que restringe la actuación del administrado de ejercer legítimamente su derecho de contradicción. Peor aún, considerando que el artículo 88° del Código Tributaria prohíbe impugnar los reparos aceptados en declaraciones rectificatorias. En efecto, el impedir ejercer el derecho a contradicción generará que la determinación de la Administración quede completamente firme y, por tanto, precluya la controversia tributaria, sin la opción de cuestionar dicha decisión por parte del contribuyente.

En razón a ello, en opinión del Tribunal Fiscal y la Corte Suprema no hace más que dejar en un estado de indefensión permanente e irreversible al obligado que no se encuentra de acuerdo con la

Resolución de Determinación, todo ello permite concluir en que, la norma y el pronunciamiento del Tribunal Fiscal sí lesiona los derechos del administrado al incluir una limitación injustificada a la facultad de contradecir la determinación de la entidad, y en dicho sentido, no correspondería aplicar el Precedente de Observancia Obligatoria porque constituye un acto que vulnera las garantías del administrado, definitivamente afecta el debido procedimiento indicado en la Carta Magna.

3.1.1 La inexistencia de un sustento jurídico válido que impida cuestionar el pago luego de una declaración jurada rectificatoria

Con la evolución histórica de la legislación tributaria hemos podido observar que nuestra legislación en ningún momento ha instituido un concepto de pago bajo protesto. Sin perjuicio de ello, tal como se ha observado en el Primer Texto Normativo si se estableció la posibilidad de poder rectificar la declaración efectuada por el contribuyente, no instaurando como imposibilidad para hacer dicha declaración rectificatoria que se haya emitido la Resolución de Determinación. Por tanto, en el tiempo que estuvo vigente el mencionado Código existía la posibilidad de poder rectificar las observaciones de la Administración consideradas por el administrado en su documento rectificatorio, realizada dentro del procedimiento de fiscalización; aun cuando se haya emitido una Resolución de Determinación. Por lo que, al existir dicha posibilidad el contribuyente no tenía que presentar un documento en donde se exprese su disconformidad en cuanto a las observaciones de la Administración consideradas en su declaración jurada rectificatoria, puesto que podía presentar su declaración jurada rectificatoria si consideraba que no estaba de acuerdo con dichas observaciones.

En efecto, cuando estuvo vigente el referido Código Tributario no se requería considerar el pago bajo protesto como un medio para manifestar la disconformidad de las observaciones de la Administración; puesto que como se ha señalado anteriormente quedaba expedita la posibilidad de presentar su declaración jurada rectificatoria e impugnar dicho acto administrativo. Sin embargo, esto no se contempló a partir del año 2004, ya que como hemos observado, a través del Artículo 38° del Decreto Legislativo No. 953 se modificó el artículo 88° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, limitándose considerablemente la

posibilidad de poder rectificar las observaciones de la Administración consideradas por el administrado en su documento rectificatorio, realizada dentro de la inspección, cuando ya se ha efectuado una Resolución de Determinación; ello debido a que recién con esta modificación la legislación tributaria se estableció que no surtiría efectos aquella declaración rectificatoria presentada luego del término brindado por la entidad.

En virtud de ello, es con dicha legislación que se limitan las garantías del administrado dentro de un Procedimiento regular, ya que se le impide presentar un nuevo documento rectificatorio con posterioridad a la Resolución de Determinación, a fin de manifestar el desacuerdo con las observaciones acogidas en su momento en la declaración jurada rectificatoria. De este modo, podemos afirmar que desde el 2004, el contribuyente se encuentra imposibilitado de poder presentar una declaración rectificatoria después de una Resolución de Determinación, impidiéndose así el ejercicio una lista de facultades que se encuentran garantizadas en la Constitución, conforme se verá en las siguientes líneas.

3.1.2 La afectación de Derechos Constitucionales en la prohibición de impugnar

Para analizar si lo prescrito en el Código Tributario interpretado conjuntamente por el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema, a través de su Precedente de Observancia Obligatoria y de su Precedente Vinculante, respectivamente, podría eventualmente transgredir algún derecho constitucional, en razón la afectación a una de las garantías más relevantes de un administrado inmerso en un Procedimiento Administrativo, es decir, el derecho a la defensa, debemos indicar que, la legislación tributaria delimita el marco de actuación del contribuyente y la Administración Tributaria, es decir, impone las normas que rigen la actuación de la Administración en relación al administrado.

Ahora bien, como sabemos, la impugnación forma parte del derecho a la defensa, esta facultad nos permite discutir la transgresión normativa que se funda en la existencia de un error, que debe ser advertido a efecto de no caer en ninguna irregularidad. Siguiendo una definición doctrinaria, resaltamos que:

El derecho de impugnación puede ser definido como aquel derecho abstracto con el que cuenta en un proceso toda parte de este para impugnar una decisión, con la cual no se encuentra de acuerdo, debido a que la misma le causa un agravio al encontrarse afectada de error o vicio, y que tendrá por objeto la revocación o la anulación. (El énfasis y subrayado es agregado) (Jordán, 2005, p. 71)

Con relación a lo indicado precedentemente, consideramos que el artículo 88° del Código Tributario impide que un contribuyente ejerza libremente alguna acción que represente su disconformidad respecto a las observaciones de la entidad, consideradas en su primera declaración jurada rectificatoria, y esto es una clara transgresión al derecho a la defensa, garantía constitucional contemplada en el artículo 139° de la Carta Magna, ya que nos impide ejercer acciones para poder cuestionar la información ante la Administración Tributaria, procederemos a detallar el porqué de nuestra opinión.

El resultado que emite la Administración a efectos de imponer una suma como obligación concluye con la decisión con respecto a la cantidad dineraria, se le comunica al administrado lo que tiene que abonar a la entidad y siendo así, es lógico pensar que atendiendo a las garantías constitucionales que existen, el contribuyente luego podría presentar algún recurso o contradicción que cuestione dicho pronunciamiento; sin embargo, a la fecha, esto no puede ser posible, se ha suprimido el derecho a impugnar en el contribuyente con ningún sustento adicional a considerar que es absurdo que lo haga cuando el mismo se ha pronunciado sobre esa deuda. Sin embargo, es limitante y lesivo que no pueda luego accionar frente a un pronunciamiento de la Administración, ya que quiebra cualquier principio general de los procedimientos administrativos.

Ahora bien, la Carta Magna instituye como un derecho fundamental el respeto al debido proceso, que puede ser tanto en sede judicial como en sede administrativa, el Tribunal se ha pronunciado al respecto, según se observa en el siguiente párrafo:

El debido proceso se encuentra tipificado en la Constitución, es un conjunto de garantías que abarcan diversos derechos de los administrados y los justiciables. En diversos

pronunciamientos el Tribunal Constitucional ha aseverado que cualquier persona debe tener la garantía que sus derechos serán reconocidos y respetados en cualquier instancia, ya sea judicial o procedimental frente a alguna institución pública. Esto lo sustenta en el artículo 139° de la Carta Magna, que hace alusión a los derechos reconocidos a los administrados, su vulneración, por ende, constituye un agravio constitucional y la nulidad de cualquier resolución administrativa.

Como se considera en el pronunciamiento citado, el derecho a la defensa es una pieza fundamental para garantizar un debido procedimiento administrativo, pues constituye el modo de interponer acciones para contradecir o alegar una determinada posición y así proteger nuestros intereses. Asimismo, el Tribunal Constitucional ha precisado que, “la contradicción como derecho fundamental permite al administrado defender una postura. Inconcusamente, no todo configura una agresión a los derechos de los administrados, debe producir una clara lesión en algún aspecto fundamental, protegido constitucionalmente” (Tribunal Constitucional, Sentencia del Expediente No.3741-2004-AA/TC, 2004).

Por otro lado, el propio Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia ha señalado los alcances del derecho al debido procedimiento administrativo al indicar que, en el desarrollo del procedimiento de fiscalización, la entidad está obligada a respetar el derecho de defensa y, en general, el debido procedimiento del contribuyente. En esa misma línea, al pronunciarse específicamente sobre el derecho de defensa en etapa de fiscalización, el Tribunal Fiscal a través de la Resolución No. 11992-4-2013, ha dejado establecido lo siguiente:

Todo procedimiento administrativo debe permitirle al administrado ejercer su derecho de defensa, para lo cual la labor de la entidad debe ser lo más preciso posible, de modo tal que la persona pueda conocer los reparos que le son efectuados, ya que sólo de esta manera pueda impugnar. (El énfasis y subrayado es agregado) (Resolución del Tribunal Fiscal 11992-4-2013 , 2013)

Ahora bien, habiendo revisado dicho pronunciamiento corresponde analizar si el Precedente de Observancia Obligatoria No. 07308-2-2019 y el Precedente Vinculante comprendido en la Casación No. 03158-2022 Lima vulnera lo señalado por el propio Tribunal Constitucional. Al respecto, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema descartan que, dentro de un Procedimiento de Fiscalización, una observación aceptada mediante declaración rectificatoria pueda ser impugnada por el administrado. Esto como lo hemos afirmado a lo largo del presente trabajo de investigación, constituye una evidente limitación al derecho de defensa debido a que circunscribe la actuación del administrado de practicar de manera legítima su respuesta al agravio. En tal sentido, la impugnar el acto administrativo emitido por la Administración Tributaria no puede estar condicionada a si uno de los aspectos controvertidos ha sido preliminarmente aceptado puesto que, aún existe controversia tributaria.

En consecuencia, el criterio esbozado por el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema Precedente de Observancia Obligatoria No. 07308-2-2019 y el Precedente Vinculante comprendido en la Casación No. 03158-2022 Lima, no hace más que dejar en un estado de indefensión permanente e irreversible al obligado que no se encuentra de acuerdo con la Resolución de Determinación, todo ello permite concluir en que, la norma y los referidos pronunciamientos sí vulneran acción legítima del administrado al incluir una limitación injustificada a la posibilidad de contradecir la determinación de la entidad.

3.1.2.1 Ponderación de derechos constitucionales en la materia controvertida

La norma materia de análisis es el artículo 88° del Texto que regula los tributos, ya que como bien se ha explicado, se discute que luego de la manifestación del administrado y esto sirva de base para que luego la administración considere un determinado monto como tributo, el administrado cae en indefensión al no poder ejercer ninguna acción de defensa, por ende, se encuentra imposibilitado de realizar alguna impugnación para cuestionar la decisión, y esto es lo que se considera como una medida ilegítima e inconstitucional.

Entendemos que la función recaudadora de tributos que tiene a cargo la Administración es fundamental para la sociedad, se trata de un fin legítimo que atiende a necesidades públicas ya que la función del ente administrativo tributario es llevar ingresos al fisco, sin embargo, consideramos que se estaría vulnerando innecesariamente los derechos de los administrados, en dicho sentido, observamos que, “dos derechos fundamentales colisionan frente a un mismo escenario, para ello es necesario realizar una ponderación, a fin de determinar cuál de los dos intereses con similar importancia, gana en peso en el caso concreto” (Clérico, 2009, p.177).

La ponderación permite que podamos diferenciar dos derechos posibles, consecuencias y advertencias de la consecuencia de aplicar cierto acto o fundamento, en ese extremo, se considera que, “la ponderación no es otra cosa que tomar derechos vistos como iguales para analizarlos entre sí y poder examinar, en caso sea necesario, cual de ellos resulta trascendental y de sacrificar uno de ellos, cual sería el resultado de esta aplicación.” (Aleinikoff, 2010, p. 23). Las consecuencias de la aplicación entre uno y otro derecho, va a permitir sentar las bases de la decisión que se puede tomar y entender el fundamento constitucional. Por eso su aplicación, es relevante en los escenarios cuando hay dos o más derechos constitucionales que pueden colisionar.

Los magistrados del Tribunal Constitucional, enuncian que la ponderación de derechos constitucionales puede ser denominado también como “test de proporcionalidad”, y advierte el análisis de tres subprincipios, según se cita a continuación:

Idoneidad, necesidad y ponderación o proporcionalidad en sentido estricto.

Entonces, en este escenario, lo que se debe realizar es un examen de los derechos en controversia, buscando principalmente, la finalidad de tutela, este análisis resulta oportuno ya que produce tener un mayor alcance sobre los derechos en juego, buscando medios alternativos para verificar que los principios fundamentales no se vean afectados. (El énfasis y subrayado es agregado) (Tribunal Constitucional, Sentencia del Expediente No. 579-2008-PA/TC, 2008)

Con relación al **primer subprincipio, la idoneidad**, consideramos que el impedir el accionar a través de un recurso de impugnación y observar lo resuelto en la Resolución de Determinación no es la medida idónea para lograr la finalidad que pretende el legislador. Toda decisión administrativa debe ser cuestionada, en tanto exige el derecho constitucional a hacerlo, el poder de la Administración, de recaudar los impuestos, regulado en la Carta Magna, que indica expresamente que la potestad tributaria deberá respetar las garantías constitucionales, por lo tanto, el régimen tributario no puede impedir que a fin de lograr una Resolución de Determinación que cause estado, impida ejercer el derecho de contradicción.

Ahora bien, se entiende que el deber de contribuir y el derecho del Estado a exigirlo es una potestad que se encuentra reconocida en la Carta Magna; sin embargo, esto también encuentra un límite en tanto se impida el ejercicio de un derecho fundamental del administrado. Como se ha explicado al inicio del presente trabajo de investigación, la obligación tributaria impone al administrado deberes y obligaciones de necesario cumplimiento, es un hecho incuestionable que debemos procurar brindarle todas las facilidades a la autoridad administrativa para poder cumplir con su labor de verificación y fiscalización; de igual manera, las autoridades no tienen carta abierta para exigir el cumplimiento, porque existen garantías constitucionales que impiden que se lesionen derechos fundamentales del administrado. Una de las garantías más importantes es el debido procedimiento, que le permite al administrado cuestionar, contradecir y defender una posición que considere contraria a las normas. Entonces, no se puede sustentar un derecho atropellando a otro, y el evitar contradecir una resolución administrativa, limita el derecho de defensa del administrado, eso es lo que se cuestiona en la presente investigación.

En el caso de **la necesidad**, tampoco cumple con este requisito, pues existen medios alternativos que lograrían cumplir con la misma finalidad, sin afectar al contribuyente. Pues, en el caso que el administrado quiera acogerse al Régimen de Gradualidad y decida pagar, podría pagar el monto y luego cuestionar la medida, así, en caso, la Administración haya impuesto correctamente el monto a pagar no tendría más que demostrarlo en las

instancias administrativas y/o judiciales que el administrado considere pertinente recurrir. Por lo tanto, tampoco es necesario aplicar la medida impuesta por el legislador, ya que, de no hacerlo, no se impediría el resultado, el pago de la deuda tributaria, de corresponder.

En este orden de ideas, consideramos que, el pago bajo protesto podría ser la alternativa idónea para no transgredir los derechos de los administrados. En primera instancia se podría cumplir con lo que ordena la administración, pero luego, de tener alguna observación, cuestionar el acto por las vías correspondientes. Entonces, en este extremo de la doctrina, encuentra sustento la presente propuesta, el brindar una solución ágil y celera frente a una dinámica jurídica que, a la fecha, eventualmente, lesionaría los derechos del administrado, al impedirle cuestionar un acto.

Sobre **la proporcionalidad** en sentido estricto, este nos exige realizar una ponderación, de lo que se está afectando frente a lo que no, y examinar así, cual es la de mayor importancia. Definitivamente, luego del análisis realizado, el pago bajo protesto no afectaría a la Administración Tributaria porque se realizará de igual manera, simplemente luego se cuestionaría, en caso el administrado considere que existió alguna vulneración a sus derechos, por ende, no se trata de una restricción al ejercicio recaudador del Estado, ni a la afectación a la potestad tributaria del Estado, ya que, en caso exista una obligación tributaria perfectamente sustentada, no es importante si el contribuyente puede cuestionar la Resolución de Determinación, porque se verá sustentado debidamente, lo que no se quiere es impedirle el derecho a hacerlo, porque se le está impidiendo defenderse de algo que podría estar afectándolo.

En efecto, cuando hablamos de ponderación, hablamos de comparación, que estamos afectando para conseguir lo que consideramos importante resaltar. La contribución al Estado es una obligación de todo ciudadano, siempre que cumpla con las condiciones para hacerlo y se encuentre dentro del ámbito de aplicación de la norma, pero la facultad de exigir la contribución no puede disminuir el ejercicio a contradecir las decisiones de la administración que tiene el contribuyente. No puede limitarse su derecho porque entonces estamos ante una vulneración constitucional a su derecho de defensa. Al tratar

este tema debemos resaltar que la administración pública al cumplir con sus funciones tiene ciertos límites que no debe superar, no se trata de una potestad arbitraria, debe sustentarse y exigirse el cumplimiento del administrado, pero dentro del marco constitucional y normativo. Por eso, en este análisis, se advierte una lesión flagrante al derecho a contradicción, pues se le impide al administrado cuestionar una Resolución.

En conclusión, a través de la ponderación de derechos constitucionales se ha podido advertir que la afectación constitucional de las garantías de los contribuyentes supera a la potestad tributaria de la Administración, y no se justifica, ya que existen otras formas de lograr el mismo resultado sin ninguna transgresión a los derechos fundamentales.

3.2 Propuesta

3.2.1 ¿Por qué incluir el pago bajo protesta como forma de pago?

Tal como se ha visto en el subcapítulo correspondiente al pago bajo protesta, el Código Tributario no ha contemplado como forma de suprimir la obligación tributaria al pago bajo protesta más aun no ha establecido que esta forma de pago, que, si bien extingue la obligación tributaria al ser un pago como tal, exima o suprima los efectos que podría generar la declaración rectificatoria de la cual emana, declaración en la que se recogen lo advertido por la entidad.

A pesar de ello, sí se ha establecido bajo criterios jurisprudenciales que la declaración jurada rectificatoria presentada dentro del procedimiento de fiscalización en la que se recogen advertencias de la administración que no llegaron a ser reparos, constituye un acto de la voluntad plena del contribuyente que despliega sus efectos jurídicos; por lo tanto, las resoluciones de determinación emitidas al finalizar el procedimiento de fiscalización no contienen concepto alguno que constituya materia de conflicto en el procedimiento contencioso tributario.

En consecuencia, como se ha indicado en párrafos anteriores, mediante la Casación No. 03158-2023, la Corte Suprema ha establecido como criterio jurisprudencial que las resoluciones

solo podrán representar un conflicto si el contribuyente en su voluntad rectificatoria no coincide con la determinación realizada por la Administración, “de lo cual podemos inferir que luego de la inspección correspondiente, dichas resoluciones no resultarán controversiales porque no pueden ser reparadas” (Corte Suprema de Justicia de la República, Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, Casación No. 3158-2022, 2023)

Como se puede advertir en la Resolución citada, los magistrados optan por indicar que, las resoluciones administrativas que son dictadas en el marco de una declaración rectificatoria no generan ninguna controversia que valide la opción de que el administrado pueda contar con recursos impugnatorios luego de cancelar la deuda tributaria. El sustento es la propia manifestación del contribuyente. Sin embargo, no se considera que los administrados deben gozar de un derecho de defensa amplio y general, que permita cuestionar cualquier decisión de la Administración, siempre que se encuentre dentro de los límites establecidos en el ordenamiento jurídico.

Por ello, corresponde analizar el tratamiento respectivo que se debe realizar a la declaración jurada rectificatoria presentada dentro del Procedimiento de Fiscalización en la que se recogen lo advertido por la entidad, y por la que se ha presentado un pago bajo protesto; es decir, por la que se otorga una suma de dinero, “dejando constancia que se realizó dicho desembolso sin la aprobación del obligado; puesto que no se quiere realizar el pago, ya que se advierte una suma que no corresponde, pero se acepta realizarlo para poder acogerse al régimen de gradualidad” (Aguayo, 2014, p. 242).

Es decir, el pago bajo protesto se puede considerar que representa una caución para el administrado, que le permita cuestionar el acto administrativo y de esta manera, hacer mención que sólo está realizando el pago para acogerse al Régimen de Gradualidad. De esta manera también, se facultad al administrado a sustentar su disconformidad, en un plazo posterior, con las directivas que considere pertinentes.

Tanto la Resolución de Observancia y el Precedente Vinculante mencionados al inicio del presente trabajo, consideran que no existe controversia en los casos en que el contribuyente

decida impugnar el valor emitido por la Administración, en caso de una Resolución de Determinación con valor cero al considerar que está de acuerdo con las observaciones de la Administración, ya que fueron consideradas en su declaración. En ese sentido, correspondería que en dichos casos no exista el derecho a impugnar dichas observaciones; pese a haber manifestado la disconformidad en cuanto a las observaciones mediante el pago bajo protesto.

Sin embargo, estimamos que no se estaría ejerciendo un debido procedimiento, ya que impugnar la anotada Resolución de Determinación resultaría razonable con arreglo al artículo 135° de la norma especial que establece que la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa pueden ser objeto de reclamación, comprobándose así una clara contradicción normativa. El hecho que sustenta el desarrollo del presente análisis encuentra su justificación precisamente en la mejora que nuestra legislación debe advertir al evidenciar un hecho fáctico que permita al contribuyente realizar el pago bajo protesto y en esa línea, dejar de limitar el derecho de defensa de este, pues se le estaría impidiendo impugnar un acto administrativo por el cual se realizó el pago a fin de conseguir el beneficio del régimen de gradualidad.

Por ende, mal se haría en considerar en dichos casos que no existe controversia tributaria, puesto que el pago bajo protesto no es otra cosa que brindar una cantidad de dinero, dejando sentado que se está realizando el pago sin la anuencia del obligado, ya que no está conforme con el monto establecido por la entidad, generalmente, esto se hace mediante un documento que realiza el obligado.

Retrocediendo en el tiempo, fue a partir del año 2004 que la normativa limitó de forma considerable la posibilidad de poder rectificar las observaciones de la Administración consideradas por el administrado en su documento rectificatorio realizado dentro del Procedimiento de Fiscalización cuando ya se ha emitido una Resolución de Determinación.

Por lo que, es con dicha legislación que se limita cualquier iniciativa procedimental del administrado, con posterioridad a la Resolución de Determinación, a fin de manifestar su disconformidad de las observaciones acogidas en su momento en el documento rectificatorio.

Por ello, desde el 2004, el contribuyente se encuentra imposibilitado de poder presentar una declaración rectificatoria después de una Resolución de Determinación. De lo expuesto, al no existir dicha posibilidad el contribuyente sí requiere optar por otros mecanismos donde exprese su disconformidad de las observaciones de la Administración, consideradas en su primera declaración jurada rectificatoria; puede hacerlo, pero mediante el pago bajo protesto.

Es importante agregar respecto al tema que, el Tribunal Constitucional, en el pronunciamiento recaído en el Expediente No. 1803-2004-AA, destaco respecto a la inconstitucionalidad de los requisitos establecidos en el anterior Régimen de Gradualidad regulado en la Resolución de Superintendencia No. 112-2001/SUNAT, destacando la importancia del derecho de defensa por encima de cualquier requisito establecido en el Régimen de Gradualidad de la Administración, puesto que no se puede condicionar el acogimiento a un beneficio al no ejercicio de la facultad de defenderse por parte del administrado, tal como está aconteciendo en este supuesto planteado (Tribunal Constitucional, Sentencia recaída del Expediente No. 1803-2004-AA/TC, 2005).

Lo mencionado en el párrafo precedente no hace más que reforzar nuestra posición de una inminente afectación al derecho de defensa del contribuyente, pues se limita su ejercicio de tutela, constituyendo no sólo una afectación al debido procedimiento, sino afectando un derecho constitucional.

3.2.1.1 Propuesta de Política Normativa

De acuerdo con lo sustentado, consideramos adecuado realizar la modificación del artículo 32° de la norma especial tributaria en lo respectivo a las formas de pago y el artículo 135° del Código Tributario, en lo relativo a actos reclamables.

En razón a lo expuesto, el artículo 27° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, no permite como forma de eliminar la obligación, la figura del pago bajo protesto, ni tampoco como forma diferente de pago; puesto que solo lo reconoce al pago como tal. Esto en razón a que, el legislador no se ha puesto en el supuesto, que en efecto,

en la práctica existe dicha situación, el administrado presenta su documento rectificatorio dentro de un Procedimiento de Fiscalización, aceptando las observaciones efectuadas por la entidad; y efectúa el pago de la deuda tributaria con la denominación de “pago bajo protesto”; es decir, el contribuyente presenta un escrito a la entidad en donde precisa que dicho pago y dicha declaración rectificatoria fueron presentadas solo para acogerse al Régimen de Gradualidad, no habiendo aceptado a su entender las observaciones efectuadas por la entidad en la fiscalización, a pesar de que estas han sido consideradas en dicho documento o escrito rectificatorio.

Esto debido a que, el artículo 13°-A del Régimen de Gradualidad, le otorga al contribuyente el beneficio de la gradualidad máxima por la comisión de la infracción del numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Por lo que, en el supuesto de encontrarse dentro de un Procedimiento de Fiscalización abierto, dicha subsanación; es decir, dicha declaración rectificatoria de la obligación tributaria supone que deba de ser realizada aceptando las observaciones que la Administración hubiera realizado dentro del procedimiento de fiscalización, puesto que de lo contrario dichas observaciones finalmente las plasmará en su Resolución de Determinación, y no se habrá acogido al Régimen de Gradualidad. Este requisito ha sido dispuesto por la Sunat en el marco de su facultad sancionadora y de su discrecionalidad para graduar las sanciones correspondientes.

Siendo así, en ninguna circunstancia, su cumplimiento debería derivar consecuencias que la norma especial no ha indicado expresamente o de manera tácita; puesto que este actuar despoja al contribuyente a su derecho de defensa; es decir, le restringe su derecho a recurrir a la vía administrativa mediante la interposición de su recurso impugnatorio, a fin de que sea el órgano resolutor quien determine la correcta obligación tributaria. Este cumplimiento exigido por el régimen de gradualidad como requisito para el acogimiento a dicho beneficio, no debería derivar a consecuencias que afecten los derechos del contribuyente, tal como es el caso de la facultad que tiene el contribuyente de defenderse; es decir, poder interponer y accionar su defensa en sede administrativa.

Al respecto, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente No. 1803-2004-AA, en el que, se discutía sobre la inconstitucionalidad de los requisitos establecidos en el anterior Régimen de Gradualidad regulado en la Resolución de Superintendencia No. 112-2001/SUNAT, señaló la importancia del derecho de defensa por encima de cualquier requisito establecido en el Régimen de Gradualidad de la Administración, puesto que no se puede condicionar el acogimiento a un beneficio al no ejercicio del derecho de defensa por parte del contribuyente (Tribunal Constitucional, Sentencia del Expediente No. 1803-2004-AA/TC, 2005).

Por lo expuesto, pretender que la subsanación en la declaración rectificatoria exigida en el Reglamento del Régimen de Gradualidad supone una aceptación de la determinación llevada a cabo por la entidad durante el procedimiento de fiscalización, para a partir de ello poder sostener la inexistencia de un asunto controvertido, aun cuando se ha presentado un Recurso de Reclamación correspondiente que la Ley provee, vulnera el derecho de defensa de los administrados, tanto en sede administrativa como judicial.

Más aún, dado a que a diferencia de lo ocurrido en el Expediente No. 1803-2004-AA, el Tribunal Fiscal en su Resolución de Observancia Obligatoria N° 07308-2-2019 y el Poder Judicial en el Precedente Vinculante en su Casación N° 03158-2022, no sostiene que por impugnar se pierda el beneficio de la gradualidad, sino argumenta que el contribuyente aun goza del beneficio de la rebaja establecida en el régimen de gradualidad, pero no del derecho fundamental de defensa; puesto que no podrá impugnar el acto administrativo de determinación efectuado por la Administración al cierre de su fiscalización; es decir no podrá impugnar la Resolución de Determinación, puesto que considera la inexistencia de un asunto controvertido.

Por lo expuesto, la propuesta legislativa consiste en modificar el artículo 32° del Código Tributario introduciendo la figura del pago bajo protesto, tal como se aprecia a continuación:

Artículo 32°.- FORMAS DE PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA

El pago de la deuda tributaria se realizará en moneda nacional. Para efectuar el pago se podrán utilizar los siguientes medios:

- a) *Pago;*
- b) *Pago bajo protesto;***
- c) *Dinero en efectivo;*
- d) *Cheques;*
- e) *Notas de Crédito Negociables;*
- f) *Débito en cuenta corriente o de ahorros;*
- g) *Tarjeta de crédito; y,*
- h) *Otros medios que la Administración Tributaria apruebe.*

Así como el artículo 135° del Código Tributario, en lo relativo a actos reclamables tal como se aprecia a continuación:

Artículo 135.- ACTOS RECLAMABLES

Puede ser objeto de reclamación la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa.

No acarrea la pérdida del derecho de impugnación contra una Resolución de Determinación emitida con posterioridad a la declaración jurada rectificatoria, efectuada por el contribuyente dentro del procedimiento de fiscalización, en la que consigna las observaciones de la Administración cuando el pago de la deuda tributaria se realizó bajo la denominación de “pago bajo protesto”.

(...)

Asimismo, se pretende establecer una Propuesta de Política Jurisprudencial que atienda a lo siguiente:

A nivel jurisprudencial, considerando que, si bien han existido casos donde se han emitido pronunciamientos respecto del criterio a adoptar en caso en que el administrado presenta su declaración jurada rectificatoria dentro del Procedimiento de fiscalización, declaración en la que se recogen las observaciones efectuadas por la Administración Tributaria, que no llegaron a ser reparos. No obstante, al momento de emitir pronunciamiento, la Corte Suprema, como órgano en última instancia judicial, no ha llegado a analizar ni emitir pronunciamiento respecto de la figura del pago bajo protesto, pese a que esta no se encuentra regulada en nuestra legislación tributaria, pero es una figura usualmente usada por contribuyentes actualmente. Por lo que, resulta trascendental que la Corte Suprema, al momento de resolver su fallo defina la figura del pago bajo protesto y su adecuada aplicación a efectos de realizar el pago realizado a fin de acogerse al régimen de gradualidad, destacando así, la importancia de ejercer el derecho de defensa que tiene el contribuyente tanto en sede administrativa como en sede judicial; más aun habiendo el propio contribuyente presentado un escrito manifestando su disconformidad.

En definitiva, esto coadyuvaría a una mejor interpretación de la norma y en concordancia con lo aludido en innumerables ocasiones por el Tribunal Constitucional, permitiría que el administrado observe el pago y esto le consienta interponer las medidas necesarias para discutir la disposición de la entidad, no vulnerándose ningún derecho ni tampoco obstruyendo la función recaudadora del Estado.

CONCLUSIONES

1. El texto tributario nacional contiene los principales alcances de la naturaleza del tributo, así también, encontramos procedimientos, garantías, obligaciones y demás temas relevantes de la materia; en ese sentido, hemos considerado trascendental incidir en un aspecto importante durante el Procedimiento de Fiscalización, y es que, el administrado no cuenta con la posibilidad de impugnar la Resolución de Determinación una vez que haya rectificado su declaración, dentro de un procedimiento de fiscalización, ya que en dicha declaración rectificatoria considera las observaciones de la Administración, teniendo que aceptar el monto y pagarlo para gozar del beneficio del Régimen de Gradualidad. Al respecto, consideramos que el impedimento de observar el pago para pretender su impugnación en una etapa posterior puede representar exceso de atribuciones por parte de la Administración Pública, pues si bien se encuentra facultada para direccionar el pago de los tributos, imponiendo medidas a los contribuyentes, no puede extralimitarse de sus funciones y facultades, ya que su actuación siempre debe estar dentro del marco constitucional.
2. El contribuyente con el fin de no perder el beneficio del Régimen de Gradualidad decide realizar el pago bajo un escrito denominado “pago bajo protesto”, que le permita dejar constancia que no está de acuerdo con el monto establecido por la Administración Tributaria, es decir, lo pagará, pero accionará después. Este tipo de pago no está contemplado en la legislación, ya que el Código Tributario solo reconoce al pago como tal.
3. El tema de investigación ha analizado el denominado pago bajo protesto, este procedimiento es entendido como la forma que tiene un contribuyente para pagar un monto observando dicho pago, dejando constancia del desacuerdo y la disconformidad. Es decir, el obligado se reserva la facultad de presentarse posteriormente ante los Tribunales, o a la misma Administración Tributaria, así se le podrá reembolsar o acreditar lo pagado por considerar el tributo pagado como no apegado a la ley tributaria o pagado en exceso; la

cual tiene utilidad porque el sujeto pasivo tiene la oportunidad de discutir en los tribunales un conflicto tributario sin que sigan corriendo intereses moratorios.

4. El pago bajo protesto otorga garantías al administrado dentro de un Procedimiento de Fiscalización. Con relación a ello, es que consideramos que su utilidad resulta trascendental en la dinámica tributaria, más aún, considerando que en el ejercicio habitual es una acción recurrente que permite a los contribuyentes defender sus intereses.
5. Los contribuyentes realizan su declaración jurada rectificatoria dentro de un Procedimiento de Fiscalización, aceptando las observaciones de la entidad, y efectuada la contribución a fin de acogerse a la gradualidad máxima dentro del Procedimiento, conforme lo señalado en el artículo 13°-A del Régimen de Gradualidad, establecido en la Resolución de Superintendencia No. 063-2007/Sunat, pero realizando dicho pago con la denominación de pago bajo protesto.
6. Esta modalidad de pago lo realiza el contribuyente con la finalidad de manifestar su disconformidad en cuanto a las observaciones advertidas en su declaración jurada rectificatoria, entonces dicha acción se realiza con el solo provecho del beneficio otorgado en el Régimen de Gradualidad máxima.
7. De igual modo, no está contemplado que el contribuyente pueda contradecir y de esta manera, impugnar las observaciones de la Administración consideradas por el administrado en su documento rectificatorio ni se ha considerado como un supuesto de excepción el poder realizar una declaración jurada rectificatoria después del plazo otorgado por la entidad.
8. En virtud de la Resolución de Observancia Obligatoria No. 07308-2-2019 y el Precedente Vinculante emitido mediante el Recurso de Casación No. 03158-2022, se considera que no existe controversia en los casos en que el contribuyente decida impugnar el valor emitido por la Administración, en caso de una Resolución de Determinación con valor cero al

considerar que está de acuerdo con las observaciones de la Administración, ya que fueron consideradas en su propia declaración.

9. Bajo lo expuesto, estimamos que no se estaría ejerciendo un debido procedimiento, ya que impugnar la Resolución de Determinación resultaría razonable con arreglo al artículo 135° del Código Tributario que establece que la Resolución de Determinación, la Orden de Pago y la Resolución de Multa pueden ser objeto de reclamación, comprobándose así una clara contradicción normativa.
10. Existen innumerables pronunciamientos del Tribunal Constitucional en donde se le otorga prioridad a la facultad de defensa dentro de un Procedimiento Administrativo, por dicha razón, no resulta coherente ni lógico atender un pronunciamiento que altera el orden legal establecido y no se encuentra dentro del marco constitucional vigente. La medida adoptada por la administración no resulta constitucional, ya que se vulnera de manera flagrante el derecho del administrado de interponer la contradicción y el descargo que considere conveniente en atención a la defensa de sus derechos.
11. El criterio esbozado por el Tribunal Fiscal en el Precedente de Observancia Obligatoria y el Poder Judicial en el Precedente Vinculante no hace más que dejar en un estado de indefensión permanente e irreversible al obligado que no se encuentra de acuerdo con la Resolución de Determinación, todo ello permite concluir en que, la norma y el pronunciamiento del Tribunal Fiscal sí vulnera la facultad que tiene el contribuyente a defenderse al incluir una limitación injustificada a la posibilidad de contradecir la determinación de la Administración.
12. Luego de un analizado detallado del caso, consideramos adecuado realizar la modificación del artículo 32° del Código Tributario en lo respectivo a las formas de pago, ya que, como se ha señalado anteriormente, el Código Tributario, no permite como manera de eliminar la deuda, la figura del pago bajo protesto, ni tampoco como forma diferente de pago; puesto que solo lo reconoce al pago como tal. Esto en razón a que, el legislador no se ha puesto en el supuesto, que, en efecto, en la práctica existe dicha situación, el contribuyente

presenta un documento rectificatorio, dentro de un Procedimiento de Fiscalización, aceptando las observaciones efectuadas por la Administración; y efectúa el pago de la deuda tributaria con la denominación de “pago bajo protesto”.

13. Por lo que, en el supuesto estar frente a un Procedimiento de Fiscalización abierto, dicha subsanación; es decir, dicha declaración rectificatoria de la obligación tributaria supone que deba de ser realizada aceptando las observaciones que la Administración hubiera realizado dentro del procedimiento de fiscalización, puesto que de lo contrario dichas observaciones finalmente las plasmará en su Resolución de Determinación, y no se habrá acogido al Régimen de Gradualidad. Este requisito ha sido dispuesto por la Sunat en el marco de su facultad sancionadora y de su discrecionalidad para graduar las sanciones correspondientes.

14. No existe otra alternativa que no sea la modificación normativa, por ello, es ineludible transformar el artículo 32° del Código Tributario porque permitirá que el contribuyente realice el pago bajo protesto y pueda luego impugnar el acto, considerando el debido sustento jurídico, destacando así, la facultad del administrado de interponer la contradicción que resguarde sus derechos.

15. Finalmente, también consideramos adecuado realizar la modificación del artículo 135° del Código Tributario a fin de garantizar el derecho de defensa del contribuyente en el caso planteado en este trabajo, a fin de contrarrestar el estado de indefensión que dejó la Resolución de Observancia Obligatoria No. 07308-2-2019 y el Precedente Vinculante emitido mediante el Recurso de Casación No. 03158-2022.

RECOMENDACIONES

En el desarrollo de la investigación se ha podido advertir que la Administración sustenta su legislación tributaria en un criterio abstracto y carente de lógica; simplemente el hecho de que el contribuyente manifieste un aspecto en su documento rectificatorio, se considera que esto lo exime de cualquier acción que pudiera tomar, automáticamente suprime en él, su facultad para poder defenderse, transgrediendo evidentemente una garantía constitucional. Por eso, en atención a la problemática expuesta, consideramos que es necesario la modificación normativa de la legislación.

En consecuencia, el artículo 32° del Código Tributario debe ser cambiado para que así el el contribuyente pueda realizar el pago bajo protesto, y pueda luego impugnar el acto, considerando el debido sustento jurídico, destacando así, la facultad del administrado de interponer la contradicción que resguarde sus derechos. No es posible que una resolución de la administración no pueda ser cuestionada por el contribuyente. Esto debe ser modificado desde la norma, para una aplicación legítima y constitucional la facultad a poder defenderse.

También consideramos adecuado realizar la modificación del artículo 135° de la norma tributaria, a fin de garantizar la facultad del contribuyente en el caso planteado en este trabajo, a fin de contrarrestar el estado de indefensión que dejó la Resolución de Observancia Obligatoria No. 07308-2-2019 y el Precedente Vinculante emitido mediante el Recurso de Casación No. 03158-2022.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- Aguayo, J. (2014). La Obligación Tributaria y el Pago: Antes del Inicio de la Cobranza Coactiva- en la Legislación Peruana. Apuntes y Disquisiciones. *Derecho & Sociedad* , 43, 239-254. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12573>
- Agencia Nacional de Seguridad Vial. (28 de abril de 2024). Glosario: Declaración Tributaria. ANSV. <https://ansv.gov.co/es/atencion-ciudadania/glosario/declaracion-tributaria>
- Aleinikoff, A. (2010). *El derecho constitucional en la era de la ponderación*. Palestra Editores.
- Ayala, M. R. (2005). Declaraciones y pago de impuestos: tendencias y situación actual en países miembros del CIAT. *Revista de Derecho Fiscal*, 27-42.
- Baldeón, N., Roque, C., y Garayar, E. (2009). Código Tributario Comentado. Gaceta Jurídica.
- Barros, M y Rodríguez, M.A. (2006). Administrativos de Servicios Tributarios del Principado de Asturias, Temario. MAD-Eduforma.
- Bravo, J. (2015). Fundamentos de Derecho Tributario. Jurista editores.
- Capitulo IV: La obligación tributaria. (1995). http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/leal_g_jg/capitulo4.pdf
- Chávez, J. (2020). Aspectos controvertidos en los procedimientos de fiscalización: en atención a la RTF N° 06741-4-2020. *Contadores & Empresas*, 388, 3-6.
- Chiabra Valera, M. C. (2010). El debido proceso legal y la tutela jurisdiccional efectiva: más similitudes que diferencias. *Foro Jurídico*, 11, 67-74. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18575>
- CISS Grupo Wolters Kluwer. (2007). Todo Procedimiento Tributario: 2007-2008. (1 ed.). Edición Fiscal CISS.
- Clérico, L. (2009). El examen de proporcionalidad en el Derecho Constitucional. Buenos Aires: Facultad de Derecho de la Universidad de Buenos Aires y la Editorial Universitaria de Buenos Aires.
- Congreso de la República. (02 de Febrero de 2019). Ley del Procedimiento Administrativo General. Diario Oficial El Peruano.

Congreso de la República. (31 de julio de 2000). Ley que modifica diversos artículos del Código Tributario y extingue sanciones tributarias, Ley No. 27335. (31 de julio de 2000). Diario Oficial El Peruano. <https://vlex.com.pe/vid/ver-texto-32642997>

Constitución Política del Perú. (31 de diciembre de 1993) Diario Oficial El Peruano. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H682678>

Corte Superior de Justicia de Lima. Séptima Sala Contencioso Administrativo con Sub Especialidad Tributaria y Aduanera de la Corte Superior de Lima. Resolución N° 16 del Expediente N° 1478-2020.

Corte Suprema de Justicia de la República, Sala Civil Permanente. (29 de setiembre de 2015). Casación No. 1554-2015. Juez Supremo Walde Jáuregui.

Corte Suprema de Justicia de la República, Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social. (20 de abril de 2023) Casación N° 03158-2022, Juez Supremo Ponente Margot Aybar. <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/a135aa004c89cd72a646b7dd50fa768f/Sentencia-Casacion-03158-2022-5SDCST.pdf?MOD=AJPERES>

Corte Suprema de Justicia de la República, Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. (09 de octubre de 2018) Casación N° 2346-2015, Juez Malca Guaylupo.

Código Civil Peruano. (25 de Julio de 1984). Jurista editores.

Decreto Legislativo No. 1113. (05 de julio de 2012). <https://leyes.congreso.gob.pe/Documentos/DecretosLegislativos/01113.pdf>

Decreto Legislativo No. 953. (04 de febrero de 2004). <https://www.gob.pe/institucion/mef/normas-legales/226859-953>

Decreto Supremo N° 133-2013-EF. (22 de Junio de 2013). <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/fdetalle.html>

Decreto Supremo N° 085-2007-EF. (29 de junio de 2007).

Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero. (2020). Glosario de términos tributarios. Ministerio de Economía y Finanzas. https://www.mef.gob.pe/defensoria/boletines/glosario_tributario.pdf

Díaz, Diaz, O., & Dextre, J. (2017). Ciencia Contable: Visión y Perspectiva. Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Escudero-Whu, S. (2021). ¿Principio o Estándar de prueba? El entendimiento del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia en la deducción de los gastos del Impuesto a la Renta de Tercera

- Categoría de sujetos domiciliados durante los años 2015-2018. *Asociación Civil Drecho & Sociedad*, 56, 01-33. <https://doi.org/10.18800/dys.202101.005>
- García Toma, V. (2010). Teoría del Estado y Derecho Constitucional. Adrus.
- González, J. (2000). Facultades de la Administración Tributaria en materia de determinación de tributos. *Themis, Revista de Derecho*, 41, 17-28. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/11648>
- Guzmán Napurí, C. (2009). Los Principios Generales del Derecho Administrativo. *Ius et Veritas*, 19, 38, 228-249. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12203>
- Hundskopf Exebio, O. (2008). Libro Homenaje a Felipe Osterling. Palestra Editores.
- Huesca, R. (2007). Procedimientos Tributarios. (1 ed.). La ley.
- Jiménez, J. (2014). El pago. (1 ed.). Escuela Libre de Derecho de Puebla.
- Jordán, 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*, 04, 70-90. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18379>
- Landa Arroyo, C. (2006). Tribunal Constitucional y Poder Judicial: una perspectiva desde el Derecho Procesal Constitucional. *Ius et Veritas*, 16, 32, 249-262. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12391/12954>
- La Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica. (03 de agosto de 1999). Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley N° 4755.
- La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2022). Guía básica tributaria 2022. Sunat. https://cultura.sunat.gob.pe/sites/default/files/2022-03/Guia-NAF_2022_web.pdf
- Lay, J.A. (2016). Determinación de la obligación tributaria: el problema de la transversalidad de la determinación de la obligación en las relaciones jurídicas públicas y privadas. *Lex*, 14, 18, 257-286.
- Velarde et al. (2024). Cultura tributaria y el cumplimiento de obligaciones tributarias en el mercado del distrito de Barranca. *Revista de estudios Interdisciplinarios en Ciencia Sociales*, 26, 1, 150-162.
- Maximiliano, A. L. (2014). La obligación tributaria y el pago: antes del inicio de la cobranza coactiva en la Legislación Peruana. Apuntes y Disquisiciones. *Derecho & Sociedad*, 43,

239-254.

<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/12573/13131>

Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. Sentencia de la Cámara de Apelación Contencioso Administrativo y Tributario. (28 de setiembre de 2006). [http://www.saij.gob.ar/repeticion-impuestos-pago-bajo-protesta-doctrina-actos-proprios-suc2003824/123456789-0abc-defg4283-](http://www.saij.gob.ar/repeticion-impuestos-pago-bajo-protesta-doctrina-actos-proprios-suc2003824/123456789-0abc-defg4283-002csoiramus?&o=22&f=Total%7CFecha%7CEstado%20de%20Vigencia%5B5%2C1%5D%7CTema/Derecho%20tributario%20y%20aduanero/Derecho%20Tributario)

[002csoiramus?&o=22&f=Total%7CFecha%7CEstado%20de%20Vigencia%5B5%2C1%5D%7CTema/Derecho%20tributario%20y%20aduanero/Derecho%20Tributario](http://www.saij.gob.ar/repeticion-impuestos-pago-bajo-protesta-doctrina-actos-proprios-suc2003824/123456789-0abc-defg4283-002csoiramus?&o=22&f=Total%7CFecha%7CEstado%20de%20Vigencia%5B5%2C1%5D%7CTema/Derecho%20tributario%20y%20aduanero/Derecho%20Tributario)

Ministerio de la Presidencia, Justicia y Relaciones con las Cortes. (Diciembre 18 de 2003). Ley 58/2003. <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Medrano, H. (2021). Gestión económica e Impuesto a la renta. *Advocatus*, 40, 35-48. doi:<https://doi.org/10.26439/advocatus2021.n040.5282>

Morales, J. (2022). Acreditación de la existencia de obligaciones contractuales para la deducción del gasto en el Impuesto a la Renta. *Contadores & Empresas*, 429, 9-13.

Moron Urbina, J. C. (2017). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica.

Muente, C., & Valentín, R. (2013). La Regla de Fehaciencia y su aplicación en materia de Gastos Deducibles en el Impuesto a la Renta Empresarial: Primeras reflexiones. *Foro Jurídico*, 12, 109-112. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13804>

Osterling, F. (2010). Teoría General del Contrato. Gaceta Jurídica.

Pastorino, J. (1986). Tributación Cooperativa. *Ius et Praxis*, 7, 7, 93-120. <https://doi.org/10.26439/iusetpraxis1986.n007.3336>

Pérez, F. (2000). *Derecho Financiero y Tributario*. Civitas.

Piza, J.R. (2015). La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales. Universidad Externado de Colombia.

Priori, & Alfaro. (2018). *Reforma del Proceso Civil*. Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.

Priori, G. F. (2014). Del derecho de acción a la efectiva tutela jurisdiccional de los derechos. *Ius et Veritas*, 49, 146-161. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/13621>

Puig Brutau, J. (1987). *Compendio de derecho civil*. Editorial Bosch.

- Ramírez, A. (1985). *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*. Editorial Temis.
- Resolución de Superintendencia No. 112-2001/SUNAT. (21 de setiembre de 2001).
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2001/112.htm>
- Resolución de Superintendencia No. 063-2007/SUNAT. (31 de marzo de 2007).
<https://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2007/063.htm>
- Resolución del Tribunal Fiscal 11992-4-2013 . (19 de julio de 2013).
- Robles & Huapaya, P. (2009). Apuntes sobre la naturaleza de los pagos indebidos y los pagos en exceso. Una necesaria revisión de su regulación en el Código Tributario. *Derecho & Sociedad*, 33, 56-66.
- Robles, C.(2006). El pago de la deuda tributaria como medio de extinción de la obligación tributaria. *Foro Jurídico*, 6, 149-156.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18438>
- Robson, M. (07 de Junio de 2021). *La Mora en el Derecho Tributario*. Grijley.
- Rodrigues, S. (2012). Los pagos indebidos o en exceso, por concepto de impuestos, en los países miembros del CIAT. *Revista de Administración Tributaria*, 33, 72-86.
- Huamani, R. (2011). *Código Tributario: Comentado*. Jurista Editores.
- Rubio, M. (2008). *Para Conocer la Constitución de 1993*. (1 ed.). Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Ruiz de Castilla, F. (2017). *Derecho Tributario: temas básicos*. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Ruiz de Castilla, F. (2023). *Derecho Tributario Peruano: principios y fundamentos*. (3 ed.). Palestra Editores.
- Sáenz Dávalos, L. (2001). El Procedimiento preestablecido en la ley como variable del derecho constitucional al debido proceso. *Revista Peruana de Derecho Público*, 1, 2, 340-363.
- Serrano Suñer, R. (1991). La Administración de justicia, misión del poder judicial. *Ius et Veritas*, 1, 2, 3-4. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15302/15764>
- Sevillano, S. (2019). *Lecciones de Derecho Tributario. Principios Generales y Código Tributario*. Fondo editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Taruffo, M. (2016). Consideraciones sobre el Precedente. *Ius et Veritas*, 24, 53, 330-342.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16552/16898>

- Tueros, P. (2017). Métodos de Extinción de una obligación tributaria. *Revista Lidera*, 12, 8-11. <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/revistalidera/article/view/23592>
- Tribunal Constitucional. Sentencia del Tribunal Constitucional del Expediente No.3741-2004-AA/TC. (14 de noviembre de 2005).
- Tribunal Constitucional. Sentencia del Tribunal Constitucional del Expediente No. 579-2008-PA/TC. (05 de junio de 2008). <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/00579-2008-AA.html>
- Tribunal Constitucional. Sentencia del Tribunal Constitucional del Expediente No.0090-2004-AA/TC. (05 de julio de 2004).
- Tribunal Constitucional. Sentencia del Tribunal Constitucional del Expediente No. 1803-2004-AA/TC. (25 de agosto de 2004).
- Tribunal Fiscal. (14 de agosto de 2019). *Resolución del Tribunal Fiscal- Precedente de Observancia Obligatoria*. Diario Oficial El Peruano. https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2019/09/RTF-07308-2019-Legis.pe_.pdf
- Tribunal Contencioso Administrativo, Segundo Circuito Judicial de San José. (11 de febrero de 2015). Juez Mena García.
- Torrealba, A. (2020). *Derecho Tributario Iberoamericano* (Vols. 50-51). Instituto Colombiano de Derecho Tributario. doi:<https://doi.org/10.26439/iusetpraxis2020.n50-51.5035>