

El **Instituto Peruano de Derecho Tributario**, con los votos de Mario Ángel **Madau** Martínez, Presidente del Instituto, del Comité de Resolución II y de las **XVI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario**, que versaron sobre "**JUSTICIA TRIBUTARIA: PROBLEMÁTICA Y PROPUESTAS PARA EVITAR LA INDEFENSIÓN Y REDUCIR LA CONFLICTIVIDAD**"; Roberto Alfredo **Cores** Ferradas, Vicepresidente del Instituto, Presidente del Comité de Resolución I y Presidente del Comité Organizador de las Jornadas; María Eugenia **Callier** Ferreyros, Lourdes Rocío **Chau** Quispe y Lorgio Nilton **Moreno** de la Cruz, como Relatores Generales de las Jornadas; Orlando Sergio **Marchesi** Velásquez, como Secretario del Instituto, del Comité de Resolución II y de las Jornadas y; Paolo Arturo **Abregú** Pérez, Pilar Elizabeth **Advíncula** Altamirano, Tania **Albarracín** Cabrera, Juan Mario **Alva** Matteucci, Yanira **Armas** Regal, Gisela Katharina **Arroyo** Langschwager, Juan José **Assereto** Bossio, Zaida Alejandra **Azabache** Delgado, Manuel Jorge **Ballesteros** García, Jean Pool **Burga** Martínez, María Milagros Lourdes **Bustillos** Pinto, Mónica Lucía **Byrne** Santa María; Ana Fiorella **Cama** Alor, Sandy Guadalupe **Capillo** Solis, Ricardo **Carrasco** Huamaní, Roberto José **Casanova-Regis** Albi, Carlos Enrique **Chirinos** Sota, Renzo **Chumacero** Quispe, Daniela María **Comitre** Miranda, Josselyn Andrea **Contreras** Zanabria, Alex Miguel **Córdova** Arce, Raúl Eduardo **Coya** Orozco, Luis Javier **de la Cruz** Rodríguez, Mariella Gisela **de la Torre** Salas, Dora Beatriz **De la Vega** Rengifo, Alfonso Alfredo **del Castillo** Anderson, José Gabriel **del Castillo** Simón, Alberto Martín **Díaz** Chávez, Katarzyna María **Dunin-Borkowski** Goluchowska, Gonzalo Alonso **Escalante** Alpaca, Verónica Cecilia **Febres** Sarmiento, César Martín **Gamba** Valega, Reneé Milagros **Garrido** Álvarez, Claudio Vicienzo **Gentile** Fitzcarrald, Fernando Rafael **Huacasi** Valdivia, Catharina Ángela **Jetzinger** Portal, Jaime Niltong **Lara** Márquez, Silvia Margoth **León** Pinedo, Rolando Alberto **León** Tenicela, Evelin Patricia **Linares** Aliaga, Jorge Luis **Lizárraga** Ibáñez, Juan Eliab **Mallea** Miranda, Martín Olmedo **Mantilla** Hidalgo, Vanessa Sue **Masalias** Araujo, Dante Jimmy **Matos** Vicuña, Mery Chamberly **Micha** Mamani, Eveling Amparo **Morales** Robles, Jorge Alberto **Moreno** García, Catherine Margaret **Navarro** Acosta de Herrera, Indira **Navarro** Palacios, Mónica Margarita **Nieva** Chávez, Fernando José **Núñez** Ciallella, Jesús Socorro **Núñez** Eriquita, Juan Alberto **Paredes** Marroquín, Luz María **Pedraza** Mac Lean, Eduardo Flavio **Pedroza** Añorga, Victoria Eugenia **Peña** Alarcón, Manuel José **Rivera** Silva, Rossana Angélica **Rodríguez** Ruiz, Katerina Cecilia **Romero** Herrera, Julio Carlos **Sáenz** Delgado, María Julia **Sáenz** Rabanal, Álvaro **Santillán** Gordillo, Calos Andrés **Sócola** Montenegro, Pablo César **Sotomayor** Hernández, Alfonso Octavio **Tapia** Rojas, Tulio Elio **Tartarini** Tamburini, Joan Carlos **Tello** Quispe, Stephanie **Torres** García, Patricia Arabela **Valdez** Ladrón de Guevara, Nicolás Alejandro **Valverde** Casas, Rina Eloha **Vásquez** Tarazona, Renée Antonieta **Villagra** Cayamana, Daniel Irwin **Yacolca** Estares, Nyrka **Yangali** Quintanilla, Evelyn **Yauri** Mandujano; y, Juan Carlos **Zegarra** Vílchez; emitidos entre el 27 y el 31 de marzo de 2023, se aprobó el Proyecto de Resolución elaborado por el Comité de Resolución II, con el siguiente texto:

RESOLUCIÓN

El **Instituto Peruano de Derecho Tributario**, al término de las XVI Jornadas Nacionales de Derecho Tributario que versaron sobre "**JUSTICIA TRIBUTARIA: PROBLEMÁTICA Y PROPUESTAS PARA EVITAR LA INDEFENSIÓN Y REDUCIR LA CONFLICTIVIDAD**", teniendo como base:

- a) La Relatoría General, elaborada por María Eugenia **Callier** Ferreyros, Lourdes **Chau** Quispe y Lorgio **Moreno** de la Cruz;
- b) Las Ponencias individuales, elaboradas por Paolo **Abregú** Pérez, Tania **Albarracín** Cabrera, Daniel **Arana** Yances, Jean Pool **Burga** Martínez, Mónica **Byrne** Santa María, Ricardo **Carrasco** Huamaní, en coautoría con Nicolás **Valverde** Casas, Roberto **Casanova-Regis** Albi, Carlos **Chirinos** Sota, Raúl **Coya** Orozco, Luis **de la Cruz** Rodríguez, César **Gamba** Valega, Reneé **Garrido** Álvarez, en coautoría con Fiorella **Cama** Alor, Claudia **Guzmán** Loayza, Catharina **Jetzinger** Portal, Jaime **Lara** Márquez, Silvia **León** Pinedo, Jorge **Lizárraga** Ibáñez, Víctor **Mejía** Ninacondor, Juan Alberto **Paredes** Marroquín, en coautoría con Jorge **Moreno** García, Fernando **Núñez** Ciallella, en coautoría con Dante **Matos** Vicuña, Raúl **Odría** Hidalgo, Eduardo **Pedroza** Añorga, Carmen **Robles** Moreno, Katerina **Romero** Herrera, Julio **Sáenz** Delgado, en coautoría con María Julia **Sáenz** Rabanal, Luis Miguel **Sánchez** Bao, Álvaro **Santillán** Gordillo, Pablo **Sotomayor** Hernández, Alfonso **Tapia** Rojas, Joan **Tello** Quispe, Christian **Vargas** Acuache, Daniel **Yacolca** Estares y Juan Carlos **Zegarra** Vílchez;
- c) Las exposiciones producidas en las Sesiones Científicas realizadas los días 1 y 2 de febrero de 2023;
- d) El Anteproyecto elaborado por el Comité de Resolución I; y,
- e) Los debates del Comité de Resolución II, constituido por Mario **Madau** Martínez, como Presidente; María Eugenia **Callier** Ferreyros, Lourdes **Chau** Quispe y Lorgio **Moreno** de la Cruz, como Relatores Generales; Roberto **Cores** Ferradas, como Presidente del Comité de Resolución I; Renée **Villagra** Cayamana, como Secretaria del Comité de Resolución I; y, Orlando **Marchesi** Velásquez, como Secretario, producidos durante la sesión celebrada el día jueves 23 de marzo de 2023.

ACORDÓ, FORMULAR LAS SIGUIENTES CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES:

CONCLUSIONES:

Bloque Temático I - Análisis de medios convencionales y alternativos de solución de conflictos o de reducción de litigios

1. La doble instancia en sede administrativa genera tanto ventajas como desventajas para el contribuyente y el Estado. Si el actual modelo se redujese a una sola instancia en el Tribunal Fiscal, es muy probable que se incrementaría la carga procesal, y con ello, habría una mayor demora en la resolución de las controversias.
2. Las causales que según el Código Tributario dan mérito a la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva tienen como factor común, la falta de certeza en cuanto a la existencia de la deuda objeto de la cobranza. En el caso de las solicitudes de prescripción y compensación, se trata de procedimientos que implican un desacuerdo del contribuyente con relación a la existencia (en el caso de la compensación) y a la exigibilidad (en el caso de la prescripción) de la deuda puesta en cobranza, a pesar de lo cual, la normativa no las considera como causal de suspensión, lo que viene generando situaciones de indefensión en los contribuyentes.

3. Modificar el silencio administrativo de negativo a positivo cuando no se resuelvan las impugnaciones dentro del plazo legal, dada la materia en discusión, no parece ser viable, ni sería una solución que ofrezca seguridad jurídica, debido a que el propio Código Tributario considera en el numeral 4 del artículo 109 que son nulos aquellos actos que resulten como consecuencia del silencio administrativo positivo, cuando sean contrarios al ordenamiento jurídico.
4. Si bien el pleno jurisdiccional ha reconocido que puede aplicarse el silencio administrativo negativo en el caso de demora del Tribunal Fiscal al resolver las apelaciones, ello no constituiría una alternativa de solución cuando se discute la procedencia de una deuda, porque detonaría su cobranza coactiva.
5. La queja tributaria ante el Tribunal Fiscal regulada por el artículo 155 del Código Tributario es un remedio procesal que no tiene por objeto cuestionar aspectos sustantivos de un acto administrativo sino solo los procedimentales, es decir, busca que se subsanen los defectos en un procedimiento y evita que los mismos puedan generar vicios de nulidad en los posteriores actos administrativos. Una interpretación que no atienda a esta naturaleza, origina que no sea un mecanismo para disminuir la conflictividad tributaria.
6. La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero es un órgano que efectúa exhortaciones, recomendaciones, sugerencias u opiniones a las Administraciones Tributarias y en la actualidad tiene un rol activo y efectivo en la mejora de la gestión de trámites de los contribuyentes; sin embargo, la ejecutoriedad y/o vinculación de sus actuaciones podría ser fortalecida.
7. La implementación de los Acuerdos Anticipados de Precios permitiría reducir la conflictividad en materia de precios de transferencia, toda vez que brindan certeza del tratamiento tributario que será aplicado a las transacciones sujetas al Acuerdo, reducen los costos de transacción, evitan los costos y dilaciones propias de los litigios, brindan espacios de diálogo y cooperación de las partes y afianzan una relación de coordinación entre el contribuyente y las Administraciones Tributarias, propician la especialización de los funcionarios administrativos respecto de industrias y transacciones complejas e incrementan la predictibilidad, inclusive para ejercicios futuros.
8. El MAP es un mecanismo para resolver controversias tributarias de doble imposición, que se habilita en virtud de la suscripción de un Convenio para evitar la Doble Imposición. Aún con la diversidad de conflictos que puede resolver el MAP, debido a su carácter bilateral y amistoso, presenta una serie de limitaciones, tales como, la no obligatoriedad de llegar a un acuerdo, la no participación del contribuyente por ser un procedimiento que se lleva a cabo de gobierno a gobierno y la falta de autonomía de la autoridad competente que se convierte en juez de su propio caso.
9. El arbitraje constituye un mecanismo alternativo de solución de conflictos que el numeral 1 del artículo 139 de la Constitución Política de 1993 reconoce como una jurisdicción independiente y sin limitar su aplicación a determinadas materias.
10. La inclusión del Acuerdo Conclusivo sería de gran utilidad porque permitiría resolver de manera anticipada los conflictos que surgen en los procedimientos de fiscalización, haciéndolos más efectivos, breves y menos costosos. A su vez, el Estado podría recaudar sin las dilaciones que conlleva un procedimiento contencioso.

11. La construcción de una relación cooperativa o mejorada, en la que prime la transparencia y la confianza mutua y donde el diálogo se realice en tiempo real y primando la certeza, coadyuvará a esclarecer el entendimiento de los hechos y la aplicación de las normas tributarias, reduciéndose los espacios de incertidumbre y, por ende, de litigios futuros.

Bloque temático II - Medios probatorios en el procedimiento contencioso administrativo y en el proceso judicial, en materia tributaria

12. Toda vez que el Código Tributario contempla una preclusión probatoria, con mayor razón, sobre la base de la verdad material y del principio de impulso de oficio que irradia los procedimientos tributarios y en particular el contencioso, el órgano llamado a resolver debe actuar de oficio los medios probatorios que resultan relevantes en la resolución del caso.
13. Conforme al modelo de plena jurisdicción que reconoce la LPCA, el artículo 29 de la ley no debe ser interpretado como una medida restrictiva de la actividad probatoria, y más bien, cuando existen deficiencias en las pruebas que obran en el expediente administrativo, la facultad de actuación de pruebas de oficio prevista en el artículo 31 de la LPCA debe ser de cumplimiento obligatorio para el Juez, quien valorará las pruebas aportadas en el proceso, si resultan pertinentes, idóneas y útiles para resolver la controversia.

Bloque temático III - Nulidad e irrevocabilidad del acto administrativo en el marco del procedimiento contencioso administrativo y del proceso judicial, en materia tributaria

14. La deficiente regulación en materia tributaria sobre la nulidad del acto administrativo viene generando criterios disímiles entre el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial, contribuyendo al incremento de la litigiosidad y afectando la seguridad jurídica.
15. En la jurisprudencia del Tribunal Fiscal se diferencia la nulidad de la revocatoria. La primera, versa sobre vicios procedimentales y, la segunda, sobre infracciones de fondo; por ello, les atribuye consecuencias jurídicas distintas: mientras que bajo la nulidad de un acto la Administración Tributaria puede emitir uno nuevo, bajo la revocatoria, no. En ese entendido, si a un supuesto de hecho se le ha aplicado indebidamente una norma material, no debería declararse la nulidad del acto con efectos retroactivos, sino su revocatoria.
16. Constituye una vulneración al derecho de defensa la interpretación que algunas RTF vienen efectuando en cuanto a que, si una Resolución de Determinación o de Multa ha sido declarada nula, ya no existe controversia y, por lo tanto, la Resolución que así lo dispuso ya no es apelable; toda vez que la nulidad decretada podría afectar algún derecho subjetivo del interesado, como, por ejemplo, que se haya declarado la nulidad del acto en lugar de su revocatoria.
17. Bajo el vigente artículo 108 del Código Tributario, la realización de una determinación complementaria solo debe obedecer a actos dolosos del contribuyente que no fueron de conocimiento de la Administración Tributaria al momento de emitir la primera Resolución de Determinación.

18. El Juez en lo contencioso administrativo está facultado para identificar y pronunciarse sobre vicios de nulidad no advertidos por el contribuyente para reestablecer de manera definitiva sus derechos subjetivos o intereses legítimos, puesto que se ha sujetado a su evaluación un acto administrativo cuya legalidad está siendo cuestionada. *
19. La nulidad de una RTF declarada en sede judicial extiende sus efectos a los demás actos que se encuentran vinculados al vicio de nulidad. Sin embargo, el ordenamiento legal no define con claridad quién es la entidad competente para declarar tales efectos.

Bloque temático IV - Precedentes y predictibilidad en la actuación del estado en materia tributaria

20. Los precedentes administrativo y judicial (i) preservan la seguridad jurídica sin limitar la creación interpretativa de quien resuelve, siempre y cuando se ofrezca una fundamentación suficiente y razonable; (ii) proscriben la arbitrariedad y con ello el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, brindando celeridad en la solución de las controversias; y (iii) optimizan la defensa y aumentan la credibilidad institucional, que es fundamental para la legitimidad de las resoluciones jurisdiccionales o administrativas.
21. Con relación al precedente constitucional, no es necesario introducir en el ordenamiento jurídico una norma que señale la obligación de los órganos administrativos como el Tribunal Fiscal, de aplicar los precedentes constitucionales vinculantes, porque las normas existentes ya la contienen.
22. Si bien la doctrina jurisprudencial constitucional, no tiene la fuerza normativa del precedente, sí tiene efecto vinculante con relación a las decisiones que pudieran tomar los órganos jurisdiccionales y administrativos respecto a la interpretación de las leyes y/o reglamentos. La aplicación de la doctrina jurisprudencial constitucional por parte del Tribunal Fiscal no significaría un ejercicio del control constitucional difuso.
23. El precedente judicial es de obligatorio cumplimiento en todas las instancias judiciales según lo establece el artículo 22 de la LOPJ y el artículo 36 de la LPCA. También lo es en sede administrativa, no siendo necesaria una disposición expresa que lo ordene, porque es competencia constitucional del Poder Judicial controlar que las actuaciones de la Administración cumplan con el principio de legalidad, encontrándose las decisiones administrativas sometidas jerárquicamente al control jurisdiccional.
24. La regulación actual del artículo 170 del Código Tributario no es suficiente ni idónea para dar protección al administrado, por cuanto:
 - (i) No están justificados alguno de los requisitos previstos en el numeral 1 del artículo 170 del Código Tributario para que proceda la exención de intereses y sanciones por duda razonable, como sucede, por ejemplo, con la exigencia del no pago de suma alguna como evidencia de que existió una duda razonable.
 - (ii) Al utilizar el término "Administración" en el numeral 2 del artículo 170 del Código Tributario referido a la dualidad de criterio, se ha propiciado que se entienda referido únicamente a los órganos administradores de tributos, excluyendo al Tribunal Fiscal.

25. Desde una interpretación lógica, debe admitirse que la dualidad de criterio puede ocurrir cuando se fiscaliza y determina la obligación tributaria, se resuelve un recurso de reclamación o una solicitud no contenciosa, se absuelve una consulta o a través de documentos, comunicados, cartillas de instrucciones y similares que expresan un criterio.
26. Cuando el Tribunal Fiscal falla a favor del contribuyente, pero el Poder Judicial revoca esta decisión, es clara la existencia de una duda razonable y así debería ser reconocido para efectos de la inaplicación de intereses y sanciones.

Bloque temático V - El Plazo razonable en sede administrativa y judicial

27. El alcance de la aplicación del plazo razonable abarca a todos los procedimientos y procesos en los que el contribuyente se encuentre, sea en etapa administrativa o judicial.
28. El plazo razonable es una manifestación del derecho al debido proceso reconocido en la Constitución, por lo tanto, los contribuyentes no pueden verse perjudicados con cualquier tipo de consecuencia y/o efecto que se origine por una vulneración al mismo.

Bloque temático VI - Agotamiento de la vía administrativa y la legitimidad para obrar activa de la administración tributaria en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria

29. El concepto "causar estado" comprende el agotamiento de la vía administrativa, debiendo entenderse a ambos como las caras de una misma moneda. De esta forma, un acto administrativo que cause estado es aquel pronunciamiento definitivo de la Administración que, afectando los derechos subjetivos o intereses legítimos del contribuyente, es emitido en última instancia administrativa por la entidad competente que, en materia tributaria, es el Tribunal Fiscal.
30. No "causa estado", la RTF que no resuelve el fondo del asunto, pues aún no se ha visto afectada –de manera definitiva– la esfera jurídica del contribuyente.

Por el contrario, sí "causa estado", la RTF que ordena a la Administración Tributaria un cumplimiento meramente instrumental, toda vez que el asunto en discusión ya ha sido resuelto por la máxima autoridad administrativa.

Adicionalmente, existen supuestos que deben ser evaluados caso a caso. Nos referimos a las RTF que declaran la nulidad de una resolución de intendencia o de las resoluciones de determinación y de multa, las que resuelven quejas y, aquellas que deben ser complementadas por algún otro pronunciamiento y/o verificación; en todos estos casos, el contribuyente deberá demostrar cómo estos actos afectan de manera real, concreta y permanente su esfera jurídica.

31. Conforme al artículo 148 de la Constitución, no existe una limitación constitucional expresa para que la Administración pueda cuestionar judicialmente sus propias actuaciones; sin embargo, esta facultad debe ejercerse de manera excepcional y cuando exista una grave vulneración a la legalidad y al interés público en observancia del orden constitucional.

El artículo 157 del Código Tributario presupone que la Administración Tributaria carece de legitimidad activa, y por ello, le otorga excepcionalmente esta facultad. Dicho artículo en concordancia con las causales de nulidad de la LPAG, permiten concluir que la legitimidad para obrar activa de la Administración Tributaria está limitada a los siguientes supuestos: (i) que la RTF adolezca de vicios trascendentes de validez; y, (ii) que la RTF haya sido emitida al amparo de un ilícito penal.

32. Los alcances de la legitimidad para obrar activa de la Administración Tributaria, que se encuentran específicamente mencionados en el artículo 157 del Código Tributario, son aplicables a las RTF ordinarias, mas no así a aquellas de observancia obligatoria, no encontrándose las entidades administradoras de tributos legitimadas para iniciar un proceso contencioso administrativo respecto a estas últimas. *
33. Cualquier tipo de discrepancia de la Administración Tributaria con la interpretación jurídica o valoración probatoria realizada por el Tribunal Fiscal bajo ningún supuesto puede fundamentar el inicio de un proceso contencioso administrativo, más aún en aquellos casos en que el criterio recogido por el colegiado ha sido reconocido por la propia Administración Tributaria como sustento de sus opiniones vinculantes.

Bloque temático VII - El ejercicio de la plena jurisdicción

34. El modelo de plena jurisdicción adoptado por nuestro ordenamiento procesal en lo contencioso administrativo implica un rol activo del Juez en la conducción y resolución de la controversia, con el propósito de otorgar debida tutela judicial a los administrados, privilegiando el pronunciamiento sobre el fondo del derecho reclamado, respecto de cualquier formalismo procesal que lo impida o limite; más aún, si la LPCA no establece ninguna exigencia expresa al respecto, y por el contrario, reconoce como principios rectores los de favorecimiento del proceso y suplencia de oficio.
35. Los Jueces en lo contencioso están facultados para ejercer de oficio la plena jurisdicción, siempre que sea en tutela de los derechos e intereses de los administrados y resulte compatible con la controversia planteada en el proceso.
36. En los supuestos en que la Administración Tributaria está facultada para demandar una RTF, solo podrá formular pretensiones nulificantes y no de plena jurisdicción.

Bloque temático VIII - Reexamen en sede administrativa y su revisión judicial

37. Si la Administración Tributaria realiza una modificación al fundamento del reparo, como por ejemplo variar el sustento legal, está reconociendo implícitamente: (i) el retiro del fundamento original del reparo; y, (ii) que el reparo formulado carece de sustento por el hecho de que su fundamento primigenio es errado; por tanto, en tal supuesto, debe declararse la nulidad de la resolución cuestionada en el extremo que modifica el reparo y dejar sin efecto el acto de determinación o de sanción ya que si el formulado originalmente fue abandonado por la propia Administración Tributaria no existe un sustento válido que lo ampare.
38. Según el artículo 127 del Código Tributario, el reparo queda definido por el fundamento legal que lo sustenta, lo que sin embargo permite que el órgano resolutor pueda complementar el desarrollo argumentativo para sustentar el reparo, dentro de los límites de la calificación y sustento legal efectuados por el área acotadora.

39. La facultad de reexamen a que se refiere el artículo 127 del Código Tributario solo pertenece al órgano que resuelva el recurso de reclamación.
40. El artículo 127 del Código Tributario en concordancia con el artículo 258 de la LPAG que prohíbe que una sanción discutida se incremente con ocasión de una impugnación, contiene una prohibición de una reforma peyorativa en materia de sanciones, ya que impide que el órgano resolutor de la reclamación imponga una sanción distinta a la originalmente formulada en el procedimiento de fiscalización.

Bloque temático IX - Acción de amparo. Problemática referida a su procedencia

41. El proceso de amparo califica como una vía subsidiaria o residual y sólo procederá en caso de afectación directa de los derechos fundamentales.
42. Las excepciones al agotamiento de la vía previa recogidas en el CPCo, no son una lista taxativa, pudiendo existir otras situaciones en que no sea exigible dicho presupuesto para acceder a la jurisdicción constitucional, como sucedería, por ejemplo, en los supuestos en que el Tribunal Fiscal –por considerarse sin competencia– no emita pronunciamiento sobre la inaplicación de normas consideradas inconstitucionales, que todavía no han sido declaradas como tales por el Tribunal Constitucional.
43. A diferencia del anterior CPCo, en la nueva regulación se ha eliminado la referencia a la procedencia del amparo contra normas autoaplicativas, sin embargo, esta nueva redacción no varía el contexto anterior, ya que éstas son creadoras de situaciones jurídicas inmediatas, por lo que pueden devenir directamente en una amenaza o violación de derechos fundamentales.

Bloque temático X - Otros temas a tratar vinculados con la disminución de la litigiosidad y la indefensión en las controversias tributarias

44. La contracautela -por su naturaleza- no es un requisito de procedencia para el otorgamiento de una medida cautelar, sino una condición para la ejecución de la medida cuando ha sido ya otorgada.
45. La implementación de soluciones tecnológicas en los procedimientos y procesos tributarios genera diversas ventajas: la reducción de plazos al momento de resolverlos, reducción de costos, predictibilidad sobre las conductas de la Administración Tributaria, predictibilidad de las sentencias y con ello una mejor toma de decisiones en los contribuyentes y una disminución de la litigiosidad, uniformización de la jurisprudencia, disminución del tiempo en el seguimiento de casos y consulta de expedientes, transparencia en las fiscalizaciones, acceso y flujo de información, fortalecimiento de la seguridad jurídica y mejora en la calidad de servicios públicos. Por tanto, debe intensificarse su uso, pero garantizándose los derechos de los contribuyentes.
46. La exigencia del “*doble y conforme*” como requisito de procedencia para la formulación de un recurso de casación que fuera introducido por la Ley N° 31591 al CPCi, no resulta aplicable a los procesos contenciosos administrativos ordinarios, fundamentalmente por dos razones: (i) La aplicación supletoria del CPCi desnaturalizaría el sentido y alcance de la LPCA, que solo ha previsto esta exigencia procesal de manera excepcional tratándose de procesos urgentes –con la aplicación supletoria del CPCi la excepción se convertiría en la regla–; y, (ii) Una norma general de carácter procesal, como lo es el CPCi, no puede modificar la regulación especial recogida en la LPCA, salvo que esta modificación se realice de manera expresa.

RECOMENDACIONES:

Bloque Temático I - Análisis de medios convencionales y alternativos de solución de conflictos o de reducción de litigios

1. Se hace necesario un cambio de abordaje en las Administraciones Tributarias cuando ejercen sus labores de fiscalización, determinación, sanción y resolución de controversias, para que sus actos sean emitidos en observancia de la ley, con una valoración razonada de los hechos y medios probatorios; con el propósito de reducir la conflictividad. Por ejemplo, no se justifica que, ante criterios reiterados del Tribunal Fiscal, la Administración mantenga una posición contraria o que, en su caso, aquél no emita criterios de observancia obligatoria en puntos controversiales recurrentes, tampoco se justifica que la Administración declare la nulidad de sus actos para luego efectuar una nueva determinación peyorativa.
2. Teniendo en cuenta que entre las causales que regula el Código Tributario para la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva no se encuentra la presentación de solicitudes de compensación y prescripción, los órganos resolutores deberían dar prioridad a la resolución de los procedimientos de compensación y prescripción, así como a las respectivas impugnaciones vinculadas a estos temas.
3. Con la finalidad de reducir los perjuicios de una inacción de los órganos resolutores, deberían suprimirse, en todos los casos, los efectos suspensivos del cómputo del plazo de prescripción y adoptarse otras medidas como la suspensión de la obligación de renovar las cartas fianzas que pudiesen haberse presentado para ofrecer medios probatorios o para reclamar extemporáneamente.
4. Si bien la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero efectúa exhortaciones, recomendaciones, sugerencias u opiniones a las Administraciones Tributarias, debiera legalmente reconocérsele una mayor fuerza vinculante a sus actuaciones.
5. La celebración de Acuerdos Anticipados de Precios de Transferencia permitiría reducir la conflictividad en materia de precios de transferencia, por lo que debe revisarse el ordenamiento legal interno a fin de materializar su suscripción, dado que a la fecha no se cumple la finalidad esperada.
6. El Estado Peruano, previa revisión de los compromisos adquiridos frente a la comunidad internacional y su relación con el marco Constitucional, debería emitir normas que regulen el MAP para que los contribuyentes tengan garantizado el acceso a dicho procedimiento, la observancia al debido proceso, y cómo éste se articulará con los procedimientos o procesos de solución de conflictos que prevé nuestra normativa interna.
7. Como mecanismo para reducir la carga procesal en sede judicial, debe incorporarse en nuestra legislación procesal el desistimiento obligatorio del proceso judicial en caso desaparezca el interés para obrar de la Administración Tributaria, como ocurre cuando ésta emite una opinión institucional contraria a la pretensión invocada en el proceso.
8. Es recomendable evaluar la conveniencia de implementar el arbitraje nacional como medio alternativo de solución de controversias en materia tributaria.

9. De implementarse el Acuerdo Conclusivo en nuestro país, sería recomendable que: (i) se le otorgue el carácter de opcional; (ii) que al deudor tributario se le brinden las garantías necesarias para el cumplimiento del debido procedimiento; y, (iii) se delimiten las atribuciones del funcionario público y del tercero facilitador que intervenga.
10. Se debe revisar la regulación del acceso a las consultas particulares sobre el sentido y alcance en que deben interpretarse y aplicarse las normas tributarias, a fin de hacer más accesible su ejercicio.

Bloque temático II - Medios probatorios en el procedimiento contencioso administrativo y en el proceso judicial, en materia tributaria

11. La Administración Tributaria durante los procedimientos de fiscalización debería tener un rol más activo para llegar a la verdad material, así por ejemplo, realizar cruces de información o solicitar directamente información a terceros; con ello se evitarían acotaciones y procedimientos contenciosos tributarios innecesarios.
12. Con relación al tipo de medios probatorios admisibles en el procedimiento administrativo, el Código Tributario dispone que los únicos que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección; no obstante, ya que el Código otorga cierto mérito probatorio a las manifestaciones obtenidas por la Administración debería otorgarse la misma posibilidad al contribuyente.

Bloque temático III - Nulidad e irrevocabilidad del acto administrativo en el marco del procedimiento contencioso administrativo y del proceso judicial, en materia tributaria

13. Toda vez que la regulación en materia tributaria sobre la nulidad del acto administrativo es imprecisa, por ejemplo, debería consignarse expresamente que la declaración de nulidad de un acto no puede generar que se emita uno nuevo con carácter peyorativo.
14. En atención a los efectos de la declaración de nulidad de un acto, debería revisarse la regulación contenida en el Código Tributario sobre la suspensión del plazo de prescripción de la acción de determinación o sanción, en aquellos casos en que el procedimiento administrativo concluye con la declaración de nulidad de los actos impugnados o del procedimiento de fiscalización que le dio origen, ya que en ellos el procedimiento no podría afectar el transcurrir del referido plazo de prescripción.
15. El ordenamiento jurídico no define la entidad que es competente para declarar la nulidad de los demás actos vinculados a la nulidad declarada en instancia judicial, por lo que se propone regular los siguientes tópicos: (i) competencia del Juez de ejecución especializado, que especifique que tendrá competencia para declarar la nulidad de los "actos vinculados" a la sentencia, sin que sea relevante si éstos fueron impugnados en sede judicial; y, (ii) trámite de la ejecución de sentencia, en que se incluya el proceso de impugnación, así como los pedidos de nulidad de "actos vinculados" emitidos con anterioridad y/o posterioridad a la sentencia estimativa, debiendo en estos casos correr traslado a la entidad competente para que opine sobre la extensión de los efectos de la nulidad declarada respecto a los actos ("vinculados").

Bloque temático IV - Precedentes y predictibilidad en la actuación del Estado en materia tributaria

16. Es recomendable que se revisen los requisitos que el artículo 170 del Código Tributario exige para la aplicación de la duda razonable o dualidad de criterio.
17. Ante un cambio de criterio proveniente de la absolución de consultas tributarias individuales o gremiales, la dispensa de intereses y sanciones debería operar de pleno derecho, aun cuando la controversia ya no fuera de competencia de la propia Administración Tributaria, o el Tribunal Fiscal no compartiera el criterio contenido en la misma; toda vez que si el órgano especializado –como es el administrador del tributo– incurre en dualidad, sería más que evidente que existe una duda razonable en la interpretación sobre el sentido y alcance de la norma tributaria.
18. Por seguridad jurídica debería regularse expresamente que ante fallos contradictorios del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial, corresponderá inaplicar intereses y sanciones.
19. Es recomendable que se habilite plantear a los administrados, solicitudes de emisión de jurisprudencia vinculante, cuando por ejemplo se ha identificado criterios recurrentes o duales, debiendo el Tribunal Fiscal quedar obligado a dar una respuesta en un plazo razonable.
20. Es recomendable la inclusión a nivel normativo del caso fortuito y la fuerza mayor como causales eximentes de sanciones.

Bloque temático V - El Plazo razonable en sede administrativa y judicial

21. En aquellos casos en que el exceso de plazo para resolver un recurso administrativo ocurrió con anterioridad a la actual regulación del artículo 33 del Código Tributario, el Tribunal Fiscal debería reconocer la no aplicación de intereses, cuando dicho exceso no resultó imputable al contribuyente; conforme con la naturaleza indemnizatoria de los referidos intereses y en observancia del principio de igualdad.
22. Respecto a la aplicación de intereses moratorios durante el periodo en que la mora en el pago no se generó por causa imputable al contribuyente, como sería el caso en que éste obtuvo una Resolución favorable en sede administrativa que luego es variada por el Poder Judicial; en virtud del carácter resarcitorio del artículo 33 del Código Tributario, debería suspenderse la aplicación de intereses moratorios durante el periodo de tiempo en que la Resolución favorable gozó de presunción de validez.

Bloque temático VI - Agotamiento de la vía administrativa y la legitimidad para obrar activa de la administración tributaria en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria

23. Con el propósito de disminuir la litigiosidad, es recomendable regular con mayor claridad la legitimidad para obrar activa de la Administración Tributaria.

Bloque temático VII - El ejercicio de la plena jurisdicción

24. Para efectos de tener mayor claridad en nuestro ordenamiento procesal, debe evaluarse la necesidad de que se precise que la Administración Tributaria no cuenta con facultades para formular pretensiones de plena jurisdicción; ya sea a través de una norma o de un precedente vinculante del Poder Judicial.

Bloque temático VIII - Reexamen en sede administrativa y su revisión judicial

25. Con el propósito de disminuir la incertidumbre sobre el alcance de la facultad de reexamen, debería normarse expresamente que solo compete a la Administración Tributaria.

Bloque temático IX - Acción de amparo. Problemática referida a su procedencia

26. Es recomendable que los órganos jurisdiccionales esclarezcan las causales de improcedencia de una acción de amparo, específicamente sobre: (i) el agotamiento de la vía previa; y, (ii) las vías igualmente satisfactorias.

Bloque temático X - Otros temas a tratar vinculados con la disminución de la litigiosidad y la indefensión en las controversias tributarias

27. En la adopción de medidas cautelares, el Juez debiera centrarse en la verosimilitud del derecho, ya que la ponderación del interés público y el peligro de la demora quedan acreditados por la propia naturaleza y regulación del proceso en materia tributaria.

28. El Código Tributario debe regular el procedimiento de atribución de responsabilidad solidaria, de modo que se asegure al responsable solidario su derecho a un debido procedimiento y pueda discutir el acto administrativo de atribución de responsabilidad y, de ser el caso, la deuda tributaria.

29. Los distintos operadores jurídicos en general, deben ser respetuosos en el uso de las herramientas procesales que el ordenamiento jurídico ofrece, atendiendo a su esencia y teniendo como eje el generar una menor litigiosidad.

Lima, 31 de marzo de 2023

Mario **Madau** Martínez
Presidente

María Eugenia **Caller** Ferreyros
Relatora General

Lourdes **Chau** Quispe
Relatora General

Original Firmado

Lorgio **Moreno** de la Cruz
Relator General

Roberto **Cores** Ferradas
Presidente del Comité de Resolución I

Orlando **Marchesi** Velásquez
Secretario

Notas:

- (1) Los asociados inscritos en las XIV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, fueron 154.
- (2) Los asociados que votaron por la aprobación del Proyecto de Resolución fueron 83.
- (*) La Resolución se aprobó por MAYORÍA, con 1 voto en contra de la Conclusión 18 y 1 voto en contra de la Conclusión 32, emitidos y fundamentados.

LISTA DE ABREVIATURAS

Código Tributario	Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo N°133-2013-EF
CPCo	Código Procesal Constitucional, aprobado mediante Ley N°31307
CPCi	Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado mediante Resolución Ministerial N°010-93-JUS
LOPJ	Ley Orgánica del Poder Judicial, cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N°017-93-JUS
LPAG	Texto Único Ordenado de la Ley N°27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado mediante Decreto Supremo N°004-2019-JUS
LPCA	Texto Único Ordenado de la Ley N°27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por Decreto Supremo N°011-2019-JUS
MAP	Procedimiento de Acuerdo Mutuo (<i>Mutual Agreement Procedure</i>)
RTF	Resolución del Tribunal Fiscal